



Vaasan yliopisto
UNIVERSITY OF VAASA

Annukka Turkki

Tuloverotuksen jälkikäteinen muuttaminen ja verovelvollisen oikeusturva

Johtamisen akateeminen yksikkö
Julkisoikeus
Pro gradu -tutkielma
Hallintotieteiden maisteri

Vaasa 2026

VAASAN YLIOPISTO**Johtamisen akateeminen yksikkö**

Tekijä:	Annukka Turkki		
Tutkielman nimi:	Tuloverotuksen jälkikäteinen muuttaminen ja verovelvollisen oikeusturva		
Tutkinto:	Hallintotieteiden maisteri		
Opintosuunta:	Julkisoikeus		
Työn ohjaaja:	Kristian Siikavirta		
Valmistumisvuosi:	2026	Sivumäärä:	85

TIIVISTELMÄ:

Tutkimuksessa tarkastellaan tuloverotuksen jälkikäteistä muuttamista erityisesti viranomaisaloitteisen muuttamisen näkökulmasta sekä sen vaikutuksia verovelvollisen oikeusturvaan. Tarkoituksena on selvittää, millä edellytyksillä ja miten viranomainen voi viranomaisaloitteisesti oikaista tuloverotuspäätöstä jälkikäteen sekä miten tällaiset menettelyt suhteutuvat verovelvollisen oikeusturvaan. Tutkimuksen tavoitteena on arvioida, miten verotuksen oikeellisuuden ja verovelvollisen oikeusturvan välinen tasapaino toteutuu viranomaisaloitteisissa jälkikäteisissä muutostilanteissa. Tarkastelussa painottuvat erityisesti tilanteet, joissa viranomainen muuttaa verotuspäätöstä oma-aloitteisesti verovelvollisen vahingoksi. Näissä tilanteissa korostuvat oikeusturvan ja verotuksen ennakoitavuuden merkitys.

Tutkimus on toteutettu lainopillisena tutkimuksena, jonka tarkoitus on selvittää voimassa olevien oikeusnormien sisältöä. Aineistona käytetään keskeistä tuloverotusmenettelyä koskevaa lainsäädäntöä, kuten Suomen perustuslakia (731/1999), verotusmenettelystä annettua lakia (1558/1995) sekä hallintolakia (434/2003). Lainsäädännön lisäksi tutkimuksessa hyödynnetään lainvalmisteluaineistoja, oikeuskäytäntöä (erityisesti korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuja) sekä oikeuskirjallisuutta. Verotuksen jälkikäteistä muuttamista analysoidaan tutkielman kannalta relevanttien oikeusperiaatteiden, kuten kuulemisvelvollisuuden ja perusteluvelvollisuuden, näkökulmasta. Tutkielmassa tarkastellaan myös verotuspäätöksen oikeudellista luonnetta ja pysyvyyttä sekä verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuutta, viranomaisen ohjaus- ja neuvontavelvollisuutta sekä selvittämismenettelyjen laajuutta. Näin luodaan taustaa sille, miten viranomaisen oikaisutoimivaltaa on rajoitettu oikeusturvan turvaamiseksi.

AVAINSANAT: tuloverotus, oikeusturva, verotuksen oikaisu, luottamuksensuoja, verotuspäätös.

Sisällys

1	Johdanto	6
1.1	Tutkimuksen tausta ja merkitys	6
1.2	Tutkimusongelma ja keskeiset käsitteet	8
1.3	Tutkimusmetodi ja tutkimuksessa käytettävä aineisto	9
1.4	Hallinnon oikeusperiaatteet	12
1.5	Oikeusturvan yleiset periaatteet	13
1.6	Tutkielman rakenne	15
2	Verovelvollisen oikeusturva ja hallinnoikeusperiaatteet tuloverotuksessa	17
2.1	Verovelvollisen kuuleminen keskeisenä oikeusturvakeinona	17
2.2	Oikeusvarmuus ja ennakoitavuus	19
2.3	Suhteellisuusperiaatteen merkitys oikeusturvan varmistamisessa	20
2.4	Luottamuksensuoja oikeusturvan perustana	20
2.4.1	Luottamuksensuojan edellytykset	21
2.4.2	Ennakkoratkaisu	25
2.4.3	Ennakollinen keskustelu	29
2.4.4	Viranomaisen neuvonta	31
2.5	Yhdenvertaisuusperiaate jälkikäteen vallankäytön rajoittajana	34
2.6	Päätöksen perusteleminen ja tiedoksianto oikeusturvamekanismeina	36
3	Verotusmenettely	41
3.1	Verotuspäätöksen oikeudellinen luonne	41
3.2	Täydentävä verotuspäätös	43
3.3	Ilmoittamisvelvollisuus ja tiedonantovelvollisuus	46
3.3.1	Ilmoittamisvelvollisuus	46
3.3.2	Sivullisen tiedonantovelvollisuus	49
3.4	Selvittämisvelvollisuuden jakautuminen ja viranomaisen vastuu	51
4	Verotuspäätöksen muuttaminen	57
4.1	Verotuksen muuttaminen pääpiirteet	57
4.2	Viranomaisaloitteinen oikaisu	57

4.2.1	Verotuspäätöksen muuttaminen verovelvollisen hyväksi	57
4.2.2	Verovelvollisen vahingoksi	59
4.3	Muutoksenhaku	64
4.3.1	Oikaisuvaatimus verotuksen oikaisulautakunnalle	66
4.3.2	Valitus hallintotuomioistuimiin	68
4.3.3	Jatkovalitus korkeimpaan hallinto-oikeuteen	70
4.4	Muutoksenhaun seuraamukset	72
4.4.1	Veronkorotus	72
4.4.2	Seurannaismuutos	74
5	Johtopäätökset	76
	Lähteet	81

Kuvat

Kuva 1. Verotuksen muutoksenhakujärjestelmää kuvaava kuvio

66

Lyhenteet

EPL Laki ennakkoperinnästä
HE Hallituksen esitys
HOL Laki oikeudenkäynnistä hallintoasioissa
KHO Korkein hallinto-oikeus
VML Laki verotusmenettelystä

1 Johdanto

1.1 Tutkimuksen tausta ja merkitys

Verotuksen jälkikäteinen muuttaminen on viime vuosina noussut keskeiseksi oikeudelliseksi ja hallinnolliseksi kysymykseksi erityisesti tuloverotuksen yhteydessä. Verohallinnon digitaalisten menettelyjen laajentuminen ja automaattisten veropäätösten käyttöönotto ovat lisänneet viranomaistoiminnan tehokkuutta, mutta samalla ne ovat tehneet verotuksen oikaisumenettelyistä entistä merkittävämpiä oikeusturvan kannalta.

Perustuslain (731/1999) 81 §:n mukaan valtion verotuksesta on säädettävä lailla, jonka tulee sisältää myös säännökset verovelvollisen oikeusturvan turvaamisesta. Verotuspäätöstä voidaan muuttaa joko viranomaisen aloitteesta¹ tai verovelvollisen taikka veronsaajien muutoksenhaun perusteella². Viranomaisaloitteisessa verotuksen muuttamisessa kyse on verotuksen oikaisemisesta verovelvollisen hyväksi tai vahingoksi³. Oikeusturvan merkitys korostuu erityisesti tilanteissa, joissa verotusta muutetaan viranomaisaloitteisesti verovelvollisen vahingoksi. Tällöin verovelvollisen asema voi heikentyä ilman hänen omaa myötävaikutustaan, mikä edellyttää erityistä huomiota hyvän hallinnon periaatteiden, kuten kuulemisoikeuden ja luottamuksensuojan, toteutumiselle. Verovelvollisen muutoksenhakuoikeus muodostaa tällöin keskeisen oikeusturvakeinon virheellisten tai lainvastaisesti tehtyjen päätösten korjaamiseksi.

Verohallinnon toiminnan digitalisoituminen ja laajamittainen automatisointi ovat muuttaneet verotuspäätösten muodostumisen prosessia. Vuosittain Verohallinto antaa yli 15 miljoonaa verotuspäätöstä⁴, tämä kuvastaa sen toiminnan huomattavaa laajuutta ja yhteiskunnallista merkittävyyttä. Verotuksen laajamittainen automatisointi onkin

¹ Rabinä, 2023, s. 135.

² Malmgrén ja muut, 2025, s. 456.

³ Malmgrén ja muut, 2025, s. 454.

⁴ Verohallinto, 2023a, kohta Automaattinen päätöksenteko verotuksessa.

tarpeen käsittelymäärien huomattavan suuruuden vuoksi⁵. Verohallinnon siirtyminen laajamittaiseen automaattiseen päätöksentekoon on tehostanut verotusmenettelyä, mutta samalla se on tuonut mukanaan uusia oikeudellisia haasteita. Tämä kehitys on tehnyt viranomaisaloitteisesta verotuksen muuttamisesta entistä tärkeämmän osan verotusmenettelyä, sillä suurten käsittelymäärien vuoksi virheiden tai tarkistustarpeiden esiintyminen on väistämätöntä.

Automaattisesti muodostetut verotuspäätökset tehdään ilman yksilöllistä harkintaa⁶, mikä voi heikentää verovelvollisen mahdollisuuksia ymmärtää päätöksen perusteita tai osallistua prosessiin. Lainsäädäntö on vastannut tähän kehitykseen säätämällä automaattisen päätöksenteon edellytyksistä, perusteluvollisuudesta ja muutoksenhaun mahdollisuudesta. Tästä huolimatta oikeusturvan toteutuminen edellyttää, että verovelvollisella on tosiasiallinen mahdollisuus saada tietoa päätöksenteon perusteista ja vaikuttaa asiaansa myös automatisoiduissa menettelyissä.

Digitalisaation myötä oikeusturvakeinojen, kuten muutoksenhaun ja oikaisumenettelyn, merkitys on korostunut verovelvollisen aseman turvaamisessa ja hallinnon luotettavuuden ylläpitämisessä. Verohallintoon tuli uusia oikaisuvaatimuksia vuonna 2024 noin 128 600 kappaletta ja hieman ylipuolet (52 %) oikaisuvaatimuksista liittyi henkilöasiakkaiden tuloverotukseen.⁷

Viranomaisaloitteisen verotuksen muuttamisen tarkastelu on merkittävää, koska se koskettaa suoraan verovelvollisen luottamusta viranomaistoiminnan ennakoitavuuteen ja oikeudenmukaisuuteen. Tutkimuksellisesti aihe on tärkeä, sillä se liittyy hallinnon ja yksilön välisen vallankäytön rajanvetoon: missä määrin viranomainen voi puuttua jo tehtyyn verotuspäätökseen ja millä edellytyksillä verovelvollisen oikeudet säilyvät turvattuina. Erityisen keskeiseksi nousevat hallinnon oikeusperiaatteet, kuten

⁵ Verohallinto, 2023a, kohta automaattinen päätöksenteko verotuksessa.

⁶ Verohallinto, 2023b, kohta automaattinen päätöksenteko.

⁷ Verohallinto, 2025a, tilinpäätös, s. 20.

luottamuksensuoja, suhteellisuus ja tarkoitussidonnaisuus, joiden avulla pyritään varmistamaan, että verotuksen muuttaminen ei johda kohtuuttomiin tai ennakoimattomiin seurauksiin verovelvollisen kannalta. Tutkimuksen merkitys ulottuu myös verotusmenettelyn kehittämiseen laajemmin, sillä viranomaisaloitteisen oikaisun ja siihen liittyvien oikeusturvamekanismien arviointi tarjoaa välineitä hallinnon legitimitettiin, avoimuuden ja perusoikeuksien toteutumisen vahvistamiseen.

1.2 Tutkimusongelma ja keskeiset käsitteet

Tutkimuksen tarkoituksena on selvittää, miten Verohallinnon tekemä verotuspäätöksen jälkikäteinen muuttaminen, erityisesti verotuksen oikaisu, suhteutuu verovelvollisen oikeusturvaan Suomessa. Verohallinnon mahdollisuus muuttaa verotusta jälkikäteen on keskeinen hallinnollinen keino virheiden korjaamiseksi, mutta se voi samalla vaikuttaa verovelvollisen taloudelliseen lopputulemaan ja päätöksen ennakoitavuuteen, mikä synnyttää tarpeen oikeussuojalle. Tarkastelussa painottuvat menettelylliset oikeussuojan takeet sekä verotuspäätöksen pysyvyyden merkitys.

Tutkimuksessa tavoitteena on vastata seuraaviin kysymyksiin:

- Miten tuloverotusta voidaan oikaista ja miten tällaiset menettelyt vaikuttavat verovelvollisen oikeusturvaan?
- Miten verovelvollisen oikeusturva toteutuu tilanteissa, joissa tuloverotuspäätöksen pysyvyyteen puututaan jälkikäteen?
- Millä tavoin verovelvollisen käytettävissä olevat menettelylliset oikeusturvakeinot turvaavat hänen oikeusasemansa?

Tutkielma tarkastelee verotuksen muuttamista vain tuloverotuksen osalta, eli tilanteita, jossa Verohallinto määrää verovelvolliselle maksettavaksi tuloveroa. Muut verolajit ja niihin liittyvät menettelyt kuten, arvonlisäverotus ja perintöverotus ovat rajattu tutkimuksen ulkopuolelle, koska niissä verotus tapahtuu eri menettelyin.

Tutkimus keskittyy vain siihen, miten tuloverotusta voidaan oikaista ja miten tällaiset menettelyt vaikuttavat verovelvollisen oikeusturvaan. Pääpaino on verotuksen oikaisussa, eli viranomaisaloitteisessa verotuksen muuttamisessa.

Verovelvollisella tarkoitetaan verosubjektia, joka on lain mukaan velvollinen maksamaan veroa⁸. Verovelvollisten ja veronsaajien (tuloverotuksessa muun muassa valtio ja kunnat) välillä on verovelkasuhde⁹. Sääntely ilmentää verotuksessa vallitsevaa kaksiasianosaisuutta, jossa Verohallinto toimii puolueettomana viranomaisena ja varsinaisina asianosaisina ovat verovelvollinen ja veronsaaja¹⁰. Kaksiasianosaisuus konkretisoituu erityisesti muutoksenhakuvaiheessa, jossa verovelvollinen ja Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö toimivat vastapuolina hallintotuomioistuimessa.

Verotuksen muuttamisella tarkoitetaan tilannetta, jossa verotusta voidaan muuttaa jälkikäteen laissa säädettyjen edellytysten täytyessä joko verovelvollisen hyväksi tai vahingoksi¹¹. Tuloverotuksessa viranomaisaloitteista verotuspäätöksen muuttamista kutsutaan oikaisuksi, kun taas muutoksenhaulla tarkoitetaan verovelvollisen tai veronsaajan oikeutta hakea muutosta verotuspäätökseen¹².

1.3 Tutkimusmetodi ja tutkimuksessa käytettävä aineisto

Tutkimus toteutetaan lainopillisena eli oikeusdogmaattisena tutkimuksena. Tutkielma edustaa ensisijaisesti käytännöllistä lainoppia, jonka tavoitteena on jäsentää ja tulkita voimassa olevaa verotusmenettelyä koskevaa sääntelyä erityisesti verotuksen viranomaisaloitteisen jälkikäteisen muuttamisen näkökulmasta. Käytännöllistä lainoppia täydennetään teoreettisen lainopin tuottamilla yleisillä opeilla, kuten hallinnon

⁸ Malmgrén ja muut, 2025, s. 25.

⁹ Malmgrén ja muut, 2025, s. 26.

¹⁰ Råbinä, 2023, s. 19.

¹¹ Verohallinto, 2024a.

¹² Råbinä, 2023, s. 134.

oikeusperiaatteilla, joiden avulla verotusmenettelyä tarkastellaan verovelvollisen oikeusturvan kannalta.

Lainopin tarkoitus on selvittää voimassa olevien oikeusnormien sisältöä¹³. Tutkimus perustuu keskeisesti lakien ja säädösten sekä niiden esitöiden ja oikeuskäytännön systemaattiseen tarkasteluun ja tulkintaan.¹⁴ Systematisointi avulla oikeusjärjestelmää pyritään esittämään johdonmukaisena kokonaisuutena¹⁵. Systematisointi tapahtuu teoreettisen lainopin tuottamien yleisten oppien, kuten käsitteiden, periaatteiden ja teorioiden avulla, joiden tarkoituksena on luoda oikeusjärjestelmästä johdonmukainen kokonaisuus¹⁶. Tämän avulla pyritään hahmottamaan, miten verotuksen jälkikäteistä muuttamista koskevat säännökset sijoittuvat suhteessa hallinnon yleisiin oikeusperiaatteisiin sekä oikeusjärjestyksen kokonaisuuteen.

Tämän lainopillisen tutkielman keskeisenä menetelmänä on tulkinta¹⁷ ja tulkintametodien avulla tulkintaperusteista päästään tulkintatuloksiin¹⁸. Lain tulkinnassa hyödynnetään kielellistä, systemaattista ja tavoitteellista tulkintaan¹⁹. Kielellinen eli sanamuodonmukainen tulkinta on lain tulkinnan lähtökohta, jossa säännösten käsitteille annetaan niiden tavanomainen merkitys, ellei laista muuta ilmene²⁰. Systemaattisessa tulkinnassa säännöstä tarkastellaan osana laajempaa oikeudellista kokonaisuutta ja pyritään johdonmukaiseen tulkintaan suhteessa muihin säännöksiin ja lakeihin²¹. Tavoitteellisessa tulkinnassa huomio kohdistuu sääntelyn päämääriin ja tarkoitukseen, joita selvitetään joko lainsäätäjän alkuperäisen tahdon (historiallis-tavoitteellinen) tai säännöksen objektiivisen tarkoituksen (objektiivis-tavoitteellinen) avulla. Käytännössä

¹³ Hirvonen, 2011, s. 22.

¹⁴ Rautiainen ja muut, 2023, luku 3 lainoppi ja oikeudellisen ratkaisun teoria.

¹⁵ Määttä ja muut, 2022, s.7.

¹⁶ Määttä & Paso, 2022, s. 4.

¹⁷ Hirvonen, 2011, s. 36.

¹⁸ Hirvonen, 2011, s. 38

¹⁹ Määttä, 2018, s. 11.

²⁰ Määttä, 2018, s.11.

²¹ Määttä, 2018, s. 12.

nämä tulkintamuodot sekoittuvat ja täydentävät kielellistä ja systemaattista tulkintaa oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa.²²

Kielellinen tulkinta korostaa verotuksen laillisuusperiaatteen ja lakisidonnaisuuden merkitystä erityisesti viranomaisen toimivallan rajoja arvioitaessa. Systemaattinen tulkinta mahdollistaa verotusmenettelyä koskevien säännösten tarkastelun osana hallinto-oikeudellista kokonaisuutta, kun taas tavoitteellinen tulkinta tukee säännösten tarkoituksen arviointia verovelvollisen oikeusturvan ja luottamuksensuojan näkökulmasta. Näitä tulkintamuotoja sovelletaan tutkimuksessa rinnakkain ja toisiaan täydentäen.

Oikeuslähdeoppi määrittelee sen aineiston, jota oikeudellisessa ratkaisutoiminnassa on käytettävä perusteena, sekä eri lähteiden keskinäisen painoarvon²³. Oikeuslähteet jaetaan velvoittavuuden mukaan vahvasti velvoittaviin, heikosti velvoittaviin ja sallittuihin oikeuslähteisiin²⁴. Tutkimuksessa hyödynnettävät oikeuslähteet määräytyvät oikeuslähdeopin mukaisesti. Vahvasti velvoittavina oikeuslähteinä ovat perustuslaki sekä verotusta koskeva erityislainsäädäntö. Keskeinen erityissäädös on verotusmenettelystä annettu laki (1558/1995, VML), joka sääntelee verotuksen toimittamista, muutoksenhakua ja viranomaisaloitteista verotuksen muuttamista.

Heikosti velvoittavina oikeuslähteinä käytetään lakien valmisteluaineistoja sekä ylimpien tuomioistuinten oikeuskäytäntöä, joiden avulla täsmennetään sääntelyn tulkintaa ja soveltamisalaa. Lisäksi tutkimuksessa hyödynnetään sallittuja oikeuslähteitä, kuten oikeustieteellistä kirjallisuutta sekä Verohallinnon ohjeita. Vaikka Verohallinnon ohjeet eivät sido tuomioistuimia²⁵ niillä on merkittävä tosiasiallinen vaikutus hallinnon sisäisessä toiminnassa, mikä tekee niistä relevantteja verovelvollisen oikeusvarmuuden ja yhdenvertaisuuden arvioinnin kannalta.

²² Määttä, 2018, s. 12.

²³ Määttä & Paso, 2022, s. 1.

²⁴ Määttä, 2018, s. 9.

²⁵ Malmgrén ja muut, 2025, s. 73.

Tutkielma sijoittuu julkisoikeuden alaan kuuluvaan finanssioikeuteen ja erityisesti muodolliseen vero-oikeuteen, joka käsittää verotuksen toimittamista ja verotusmenettelyä koskevat normit²⁶. Valittu metodinen lähestymistapa mahdollistaa arvioinnin, miten viranomaisaloitteinen verotuksen jälkikäteinen muuttaminen suhteutuu verovelvollisen oikeusturvaan ja hallinnon oikeusperiaatteisiin voimassa olevan oikeuden rajoissa.

1.4 Hallinnon oikeusperiaatteet

Tutkielmassa tarkastellaan hallinnon yleisiä oikeusperiaatteita siltä osin, kun ne ovat tuloverotuksen viranomaisaloitteisen muuttamisen kannalta keskeisiä. Tuloverotuksen massaluonteinen menettely sekä mahdollisuus muuttaa verotuspäätöstä verovelvollisen vahingoksi edellyttävät, että viranomaisen toimivaltaa ja harkintavallan rajoitteita arvioidaan hallinnon oikeusperiaatteiden valossa. Keskeisessä asemassa ovat yhdenvertaisuusperiaate, suhteellisuusperiaate sekä luottamuksensuojaperiaate, joista säädetään hallintolain (434/2003) 6 §:ssä.

Periaatteet asettavat konkreettisia rajoja viranomaisen mahdollisuuksiin puuttua jo toimitettuun tuloverotukseen. Yhdenvertaisuusperiaate edellyttää, että verotusmenettelyä ja oikaisutoimia sovelletaan johdonmukaisesti samankaltaisissa tilanteissa. Suhteellisuusperiaate puolestaan rajoittaa viranomaisen toimien laajuutta edellyttämällä, että jälkikäteinen puuttuminen on oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään. Luottamuksensuojaperiaate suojaa verovelvollisen perusteltuja odotuksia verotuspäätöksen pysyvyydestä, kun verovelvollinen on toiminut viranomaisen antaman tiedon tai vakiintuneen käytännön mukaisesti.

²⁶ Malmgrén ja muut, 2025, s. 19–20.

Lisäksi tutkielmassa tarkastellaan oikeusvarmuutta ja ennakoitavuutta, jotka eivät sisälly hallintolain 6 §:ään, mutta jotka sisältyvät perustuslaissa turvattujen hyvän hallinnon ja oikeusturvan takeisiin (perustuslaki 2 § ja 21 §). Oikeusvarmuus ja ennakoitavuus täydentävät hallintolain mukaisia oikeusperiaatteita tarjoamalla arviointiperustan sille, missä määrin verovelvollinen voi luottaa verotuspäätösten pysyvyyteen ja verotuskäytännön johdonmukaisuuteen.

Viranomaisaloitteisen verotuksen jälkikäteisen muuttamisen yhteydessä oikeusturvaan kuuluu myös verovelvollisen kuuleminen hallintolain 34 §:n mukaisesti. Kuulemisvelvollisuus ei muodosta hallinnon oikeusperiaatetta, vaan se on oikeusturvan takeena, jonka tehtävänä on varmistaa, että verovelvolliselle varataan todellinen mahdollisuus vaikuttaa häntä koskevan asian ratkaisuun. Kuuleminen konkretisoi perustuslain 21 §:ssä turvattua oikeutta tulla kuulluksi ja toimii keskeisenä välineenä luottamuksensuojan, yhdenvertaisuuden ja suhteellisuuden toteutumisessa tilanteissa, joissa verotusta muutetaan verovelvollisen vahingoksi viranomaisaloitteisesti.

Tutkielma ei käsittele kaikkia hallinnon oikeusperiaatteita, vaan keskittyy niihin periaatteisiin, joilla on erityinen merkitys viranomaisaloitteisen tuloverotuspäätöksen muuttamisen rajoittamisessa ja verovelvollisen oikeusturvan turvaamisessa. Näiden periaatteiden muodostama kokonaisuus käytetään tutkimuksessa systemaattisena viitekehyksenä verotuksen jälkikäteisen vallankäytön oikeudellisen arvioinnin perustana.

1.5 Oikeusturvan yleiset periaatteet

Oikeusturva on yleisesti katsottu kuuluvan oikeusvaltion tunnusmerkkeihin. Suomen perustuslaissa oikeusturva on määritelty erityisenä perusoikeutena²⁷. Mäenpään mukaan oikeusturvalla hallintomenettelyssä viitataan menettelytapoihin ja oikeudellisiin keinoihin, joiden avulla varmistetaan yksityisen ja viranomaisen välisessä

²⁷ Väättänen & Kosonen, 2018, s. 44.

julkisoikeudellisessa suhteessa oikeuksien toteutuminen ja velvollisuuksien asianmukainen täyttäminen²⁸. Toisin sanoen turvataan luonnollisen henkilön oikeudet suhteessa viranomaisen toimintaan. Oikeusturvan keskeisenä tehtävänä on oikeusvarmuuden turvaaminen ja vahvistaminen²⁹.

Oikeusturva perustuu perustuslain 21 §:een, jonka mukaan jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa viranomaisessa sekä oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi. Säännös turvaa lisäksi oikeuden tulla kuulluksi, saada perusteltu päätös ja hakea muutosta sekä muut oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon takeet. Julkisella vallalla on perustuslain 22 §:n nojalla velvollisuus huolehtia siitä, että nämä oikeusturvatakeet toteutuvat myös käytännössä.

Mäenpää ryhmittelee oikeusturvakeinoja muun muassa ajallisen vaiheen mukaan³⁰. Oikeusturvakeinot voidaan jäsentää niiden ajallisen ulottuvuuden perusteella ennakkolliseen (preventiiviseen) ja jälkikäteiseen (repressiiviseen) oikeusturvaan.³¹ Ennakollisella oikeusturvalla suojataan yksilöä ennakoivasti. Ennakoiva oikeusturva liittyy asian käsittelyyn ja viranomaisen menettelyn sääntelyyn³².

Jälkikäteisen oikeusturvan toimet pyrkivät korjaamaan tapahtuneen virheen, laiminlyönnin tai lainvastaisen päätöksen, jotta oikeustila saadaan korjatuksi. Mikäli oikeustilaa ei saada korjatuksi, oikeusturvakeino voi oikeuttaa korvaukseen tai hyvitykseen.³³ Perustuslain 118.3 § ja vahingonkorvauslaki (412/1974) turvaavat yksilön oikeuden saada korvausta julkisen vallan virheellisestä tai lainvastaisesta toiminnasta. Verotuksen viranomaisaloitteisen jälkikäteisen muuttamisen yhteydessä nämä

²⁸ Mäenpää, 2023, s. 303.

²⁹ Mäenpää, 2017, s. 412.

³⁰ Mäenpää, 2023, s. 303.

³¹ Väättänen & Kosonen, 2018, s. 43.

³² Mäenpää, 2023, s. 303.

³³ Mäenpää, 2023, s. 304.

oikeusturvakeinot muodostavat keskeisen viitekehysten arvioitaessa, missä määrin viranomaisen toiminta täyttää perustuslaissa ja hallintolainsäädännössä asetetut oikeusturvavaatimukset.

1.6 Tutkielman rakenne

Tutkielma on jäsennetty viiteen päälukuun, jotka etenevät johdonmukaisesti tutkimusongelman asettelusta oikeudelliseen analyysiin ja johtopäätöksiin. Johdantoluvussa (luku 1) esitetään tutkimuksen tausta, tavoitteet ja merkitys, määritellään tutkimusongelma sekä rajataan tarkastelun kohde koskemaan tuloverotuksen viranomaisaloitteista muuttamista ja verovelvollisen oikeusturvaa. Lisäksi luvussa kuvataan tutkimusmetodi, käytetty aineisto sekä tutkielman teoreettinen viitekehys.

Luku 2 muodostaa tutkielman teoreettisen viitekehysten, jossa tarkastellaan verovelvollisen oikeusturvaa ja hallinto-oikeudellisia periaatteita tuloverotuksessa. Luvussa analysoidaan muun muassa kuulemisvelvollisuuden, oikeusvarmuuden, suhteellisuusperiaatteen, luottamuksensuojan ja yhdenvertaisuuden merkitystä sekä sitä, miten nämä periaatteet konkretisoituvat verotuksessa ja erityisesti verotuspäätöksen muuttamistilanteissa.

Luvussa 3 siirrytään tarkastelemaan verotuspäätöksen oikeudellista luonnetta ja verotusmenettelyn rakennetta. Luvussa käsitellään verotuspäätöksen muodostumista, verovelvollisen ilmoittamis- ja tiedonantovelvollisuutta sekä viranomaisen selvittämisvelvollisuutta. Näin luodaan perusta arvioida myöhemmin verotuksen muuttamisen edellytyksiä ja rajoja.

Luku 4 keskittyy tutkielman ydinongelmaan eli verotuspäätöksen muuttamiseen. Luvussa tarkastellaan sekä viranomaisaloitteista verotuksen oikaisua verovelvollisen hyväksi ja vahingoksi että muutoksenhakujärjestelmää, mukaan lukien oikaisuvaatimus

verotuksen oikaisulautakunnalle sekä valitus hallintotuomioistuimiin ja edelleen korkeimpaan hallinto-oikeuteen.

Johtopäätösluvussa (luku 5) esitetään tutkimuksen keskeiset tulokset ja arvioidaan, täyttääkö verotuksen muuttamista koskeva sääntely ja soveltamiskäytäntö oikeusvaltiolliset vaatimukset erityisesti oikeusturvan näkökulmasta.

2 Verovelvollisen oikeusturva ja hallinnoikeusperiaatteet tuloverotuksessa

Verotuspäätös luo verovelvolliselle lähtökohtaisesti pysyvän oikeussuhteen, jonka perusteella hän voi luottaa tuloverotuksensa määräytymiseen kyseiseltä verovuodelta. Kun viranomaisen puuttuu tähän oikeussuhteeseen jälkikäteen, verovelvollisen asema voi muuttua hänen omasta aloitteestaan riippumatta ja hänen vahingokseen. Tällaisessa tilanteessa verovelvollisen oikeussuojan tarve korostuu. Tähän tarpeeseen vastataan oikeusturvan takeilla, jotka turvaavat asian asianmukaisen käsittelyn sekä mahdollisuuden hakea muutosta päätökseen. Verovelvollisen on voitava luottaa siihen, että nämä oikeusturvakeinot toteutuvat tehokkaasti myös verotuksen jälkikäteisessä muuttamisessa.

Verovelvollisen oikeusturva tuloverotuksessa rakentuu hallintomenettelyä ohjaavien oikeusperiaatteiden ja menettelyllisten takeiden kokonaisuudesta. Hallinnon oikeusperiaatteet muodostavat verotusta ohjaavan normatiivisen kehyksen, kun taas menettelylliset oikeusturvan takeet konkretisoivat periaatteiden toteutumisen yksittäisessä verotusmenettelyssä.

2.1 Verovelvollisen kuuleminen keskeisenä oikeusturvakeinona

Verovelvollisen oikeusturva tuloverotuksessa perustuu perustuslaissa turvattuihin hyvän hallinnon ja oikeudenmukaisen menettelyn takeisiin. Perustuslain 21 §:n mukaan jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivytystä, ja tähän sisältyy myös oikeus tulla kuulluksi (Perustuslaki 21 §). Hallituksen esitykseen viitaten, oikeus tulla kuulluksi kuuluu oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon takeisiin, jotka on turvattava lailla.³⁴

³⁴ HE 309/1993 vp, s. 74.

Kuulemisvelvollisuus on keskeinen menettelyllinen oikeusturvakeino. Kuulemista koskeva yleissääntely sisältyy hallintolain 34 §:ään, jonka mukaan asianosaiselle on ennen asian ratkaisemista varattava tilaisuus lausua mielipiteensä asiasta sekä esittää selvitystä. Hallintomenettelyssä kuulemisella tarkoitetaan menettelyä, jossa viranomaisen antaa asianosaiselle tiedoksi asiaan vaikuttavat vaatimukset ja selvitykset sekä antaa hänelle mahdollisuuden esittää mielipiteensä, vaatimuksensa ja selvityksensä³⁵. Hallintolain 34 §:ää sovelletaan verotuksessa täydentävästi.

Verotuksessa kuulemisesta säädetään VML 26.3 §:ssä. Säännöksen mukaan ensinnäkin, jos verotusta toimitettaessa poiketaan olennaisesti verovelvollisen antamasta veroilmoituksesta, verovelvolliselle on varattava tilaisuus tulla asiassa kuulluksi. Toiseksi verovelvollista on kuultava, jos viranomaisen oikaisee verotusta verovelvollisen vahingoksi. Vastineen tai muun selvityksen toimittamiselle on tarvittaessa asetettava kohtuullinen määräaika (VML 26.3 §). Kyseinen säännös koskee ainoastaan verovelvollisen kuulemista, eikä ulotu vastapuolen kuulemiseen³⁶.

Kuulemisvelvoitteen laiminlyönti muodostaa menettelyvirheen, joka on lähtökohtaisesti korjauskelpoinen³⁷. Tämä ilmenee myös korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisusta KHO 1998:73. Ratkaisusta ilmenee, että kuuleminen ei ole pelkkä muodollinen menettelyvaihe, vaan sillä on välitön yhteys seuraamuksen aineelliseen arviointiin ja sen oikeellisuuteen.

Ratkaisussa KHO 1998:73 verovelvolliselle oli lisätty ilmoittamatta jätetty osinkotulo sekä määrättiin veronkorotus, ilman, että hänelle oli ennen päätöksentekoa varattu tilaisuutta tulla kuulluksi. Korkein hallinto-oikeus katsoi, että verovelvolliselle olisi tullut ennen veronkorotuksen määräämistä varata tilaisuus tulla kuulluksi ja esittää selvitystä tulon ilmoittamatta jättämisen syistä. Verovelvollisen antamalla selvityksellä olisi voinut olla merkitystä arvioitaessa sekä veronkorotuksen oikeudellista perustaa että sen määrää.

³⁵ Mäenpää, 2023, s. 464.

³⁶ HE 117/2003 vp, s. 6.

³⁷ Råbinä, 2023, s. 44.

Lopputuloksena asia palautettiin veronkorotuksen osalta uudelleen käsiteltäväksi siten, että verovelvolliselle tuli varata tilaisuus tulla asiassa kuulluksi. Ratkaisussa sovellettiin verotuslain 33 § ja 77 § sekä hallintomenettelylain 15 §:ää.³⁸

2.2 Oikeusvarmuus ja ennakoitavuus

Oikeusvarmuus ja ennakoitavuus ovat keskeisiä verovelvollisen oikeusturvaa tukevia periaatteellisia lähtökohtia julkisessa vallankäytössä. Oikeusvarmuuden toteutuminen edellyttää, että lainsäädäntö on sisällöltään selkeää, täsmällistä ja helposti ymmärrettävää sekä, että normit ovat asianmukaisesti saatavilla ja käytännössä toimeenpantavissa³⁹. Yksityisen on voitava luottaa siihen, että lain soveltaminen on johdonmukaista ja ennakoitavaa, jotta hän voi suunnitella toimintansa ja taloudelliset ratkaisunsa lain edellyttämällä tavalla. Oikeusvarmuutta pidetäänkin yleisenä oikeusperiaatteena, joka edellyttää lainkäytön ennakoitavuutta⁴⁰.

Tuloverotuksessa oikeusvarmuuden ja ennakoitavuuden merkitys korostuu erityisesti, koska verovelvollinen tekee taloudellisia päätöksiä pitkälle tulevaisuuteen. Toimitettu verotuspäätös luo lähtökohtaisesti verovelvolliselle perustellun oletuksen siitä, että verotus kyseiseltä verovuodelta on pysyvä. Viranomaisaloitteinen verotuksen jälkikäteinen muuttaminen heikentää tätä ennakoitavuutta ja voi rikkoa verovelvollisen luottamuksen verotuksen johdonmukaisuuteen, erityisesti silloin, kun muutos tapahtuu verovelvollisen vahingoksi.

Periaate ohjaa arvioimaan, missä määrin jo syntyneeseen oikeussuhteeseen voidaan puuttua hyväksyttävällä tavalla ilman, että yksilön perusteltuja odotuksia ja oikeusturvaa loukataan. Oikeusvarmuus muodostaa periaatteellisen taustakehyksen, jota vasten

³⁸ KHO 1998:73. Vastaava sääntely sisältyy nykyiseen verotusmenettelylain 32 §:ään, jossa säädetään veronkorotuksesta, sekä hallintolain 34 §:ään, jossa säädetään asianosaisen kuulemisesta ennen asian ratkaisemista.

³⁹ Raitio, 2017, s. 82.

⁴⁰ Raitio, 2017, s. 84.

luottamuksensuojan, suhteellisuusperiaatteen, yhdenvertaisuusperiaatteen koskevien menettelytakeiden merkitystä viranomaisaloitteisessa tuloverotuksen jälkikäteisessä muuttamisessa arvioidaan.

2.3 Suhteellisuusperiaatteen merkitys oikeusturvan varmistamisessa

Suhteellisuusperiaate edellyttää, että viranomaisen toimenpiteet ovat oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden ja että yksityisen oikeuksiin puututaan vain siinä laajuudessa kuin on välttämätöntä (hallintolaki 6 §). Suhteellisuusperiaate merkitsee käytännössä sitä, että viranomaisen toiminnan tulee rajoittua siihen, mikä on välttämätöntä tavoitellun päämäärän saavuttamiseksi. Periaate edellyttää siten, että toimenpiteet mitoitetaan mahdollisimman vähäisiksi ottaen huomioon tavoiteltu päämäärä⁴¹.

Periaatteen merkitys korostuu erityisesti tilanteissa, joissa viranomaisen tekee hallinnon asiakkaan kannalta epäedullisia ratkaisuja⁴². Verotuksessa tämän voidaan katsovan ilmenevän erityisesti seuraamusluonteisissa ratkaisuissa sekä verotuksen jälkikäteisessä muuttamisessa, joissa viranomaisen toimenpiteiden tulee olla oikeassa suhteessa havaittuun virheeseen ja tavoiteltuun verotukselliseen lopputulokseen. Suhteellisuusperiaate rajoittaa tällöin viranomaisen harkintavaltaa siten, ettei verovelvolliseen kohdisteta ankarampia toimenpiteitä kuin mitä asian asianmukainen ja välttämätön ratkaisu edellyttää.

2.4 Luottamuksensuoja oikeusturvan perustana

Hallintolain 6 §:n mukaan viranomaisen on kohdeltava hallinnossa asioivia tasapuolisesti sekä käytettävä toimivaltaansa yksinomaan lain mukaan hyväksyttäviin tarkoituksiin.

⁴¹ HE 72/2002 vp, s. 55.

⁴² HE 72/2002 vp, s. 55.

Viranomaisen toimien on oltava puolueettomia ja oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden. Luottamuksensuoja ilmentää hallinnon ennakoitavuuden ja päätösten pysyvyyden vaatimusta. Sen mukaan yksityisen tulee voida luottaa siihen, että viranomaisen toiminta on lainmukaista ja että annetut ratkaisut ovat sekä oikeita että pysyviä⁴³.

Luottamuksensuojaperiaate suojaa verovelvollisen oikeutta luottaa viranomaisen toiminnan johdonmukaisuuteen ja aiemmin annettuihin ohjeisiin sekä vakiintuneeseen hallintokäytäntöön⁴⁴. Luottamuksensuojaperiaatteen lähtökohtana on yksilön oikeus luottaa viranomaisen toiminnan lainmukaisuuteen, johdonmukaisuuteen sekä hallintopäätösten pysyvyyteen⁴⁵. Tällöin keskeisenä kysymyksenä on, millä edellytyksillä yksityinen voi perustellusti luottaa julkisen vallan ratkaisun pysyvyyteen ja millä tavoin häntä suojataan viranomaistoiminnan ennakoimattomia muutoksia vastaan.

Periaate rajoittaa viranomaisen mahdollisuutta muuttaa tai peruuttaa aiempia edullisia hallintopäätöksiä taannehtivin vaikutuksin sekä yleisemmin muuttaa vakiintunutta tulkinta- tai soveltamiskäytäntöä yksityiselle haitalliseen suuntaan. Luottamuksensuojan keskeisenä sisältönä on yksilön suoja julkista valtaa vastaan erityisesti tilanteissa, joissa viranomaisen toiminta on luonut perusteltuja odotuksia oikeustilan pysyvyydestä⁴⁶.

2.4.1 Luottamuksensuojan edellytykset

Luottamuksensuojaperiaate liittyy hallintotoiminnan peruslähtökohtaan, jonka mukaan viranomaisen tekemät päätökset ovat pääsääntöisesti pysyviä ja sitovat myös päätöksen tehnyttä viranomaista⁴⁷. Luottamuksensuojasta verotuksessa säädetään VML 26.2 §:ssä, jonka mukaan verotusta koskeva asia on ratkaistava verovelvollisen eduksi, jos asia on

⁴³ Råbinä, 2023, s. 31.

⁴⁴ Myrsky, 2000, s. 798.

⁴⁵ HE 72/2002 vp, s. 55–56.

⁴⁶ HE 72/2002 vp, s. 56.

⁴⁷ HE 29/2016 vp, s. 26.

tulkinnanvarainen tai epäselvä ja verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai antamien ohjeiden mukaisesti, ellei erityisistä muuta johdu. Vaikka vero määrättäisiin maksettavaksi, siihen liittyvät viivästysseuraamukset voidaan jättää kokonaan tai osittain perimättä, mikäli niiden periminen olisi asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi kohtuutonta (VML 26.2 §).

Luottamuksensuojan edellytyksiä on kolme, ja niiden tulee täytyä kumulatiivisesti⁴⁸. Ensinnäkin luottamuksensuojan syntyminen verotuksessa edellyttää käsiteltävän asian oikeudellisesta tulkinnanvaraisuutta tai muulla tavoin epäselvyyttä. Tulkinnanvaraisuuden kynnystä ja sen suhdetta nimenomaiseen lainsäädäntöön on täsmennetty oikeuskäytännössä.

Ratkaisussa KHO 2021:18 oli kysymys ulkomaisessa oppilaitoksessa opiskelevan A:n X ry:ltä saaman stipendin verokohtelusta. A vaati stipendillä katettujen lukukausimaksujen sekä asumis- ja ruokailukulujen vähentämistä verotuksessa tai vaihtoehtoisesti luottamuksensuojaa aiemman verotuskäytännön perusteella.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että kyseiset menot ovat elantomenoja, jotka eivät ole tuloverotuksessa vähennyskelpoisia, ja että stipendi on tältä osin veronalaista tuloa siltä osin kuin se ylittää verovapaan osuuden. VML 26.2 §:n mukaista luottamuksensuojaa ei myönnetty, koska asia ei ollut tulkinnanvarainen tai epäselvä eikä aiempi verotuskäytäntö ollut riittävän vakiintunut sitomaan verotusta⁴⁹.

Ratkaisussa KHO 2012:69 korkein hallinto-oikeus täsmensi luottamuksensuojan ajallista edellytystä ja korosti, että asian tulee olla tulkinnanvarainen nimenomaan sillä hetkellä, jolloin verovelvollinen tekee verotukseen vaikuttavan oikeustoimen tai muun verotuksellisesti merkityksellisen ratkaisun, kuten antaa veroilmoituksen.

Ratkaisussa KHO 2012:69 täsmennettiin luottamuksensuojan ajallista ulottuvuutta. Korkein hallinto-oikeus korosti, että VML 26.2 §:n tarkoitettu tulkinnanvaraisuus tai epäselvyys arvioidaan nimenomaan siinä ajankohdassa, jolloin verovelvollinen tekee verotukseen vaikuttavan ratkaisun, kuten toteuttaa oikeustoimen tai antaa veroilmoituksen. Ratkaisussa todettiin, että luottamuksensuojan edellytykset eivät voi

⁴⁸ Råbinä, 2023, s. 32.

⁴⁹ KHO 2021:18.

perustua myöhempisiin tulkintoihin tai oikeustilan muutoksiin, vaan olennaista on se, millainen oikeustila ja viranomaiskäytäntö on ollut verovelvollisen toimiessa. Näin ollen luottamuksensuojan soveltaminen edellyttää, että asia on ollut tulkinnanvarainen juuri kyseisen toimintahetken aikana ja että verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen ohjeiden tai vakiintuneen käytännön mukaisesti.⁵⁰

Myöhemmin tapahtuva oikeustilan selkiytyminen ei voi lähtökohtaisesti synnyttää luottamuksensuojaa takautuvasti⁵¹. Tapaukset vahvistavat, että luottamuksensuojan soveltaminen edellyttää paitsi tulkinnanvaraisuutta, myös epäselvyyden olemassaoloa jo verovelvollisen toimiessa asiassa. Tämä rajaa luottamuksensuojan soveltamisalan tiukasti ennakoitavuuteen, eikä mahdollista sen laajentamista myöhemmin muodostuneiden tulkintojen perusteella.

Toiseksi luottamuksensuojan saamiseksi verovelvollisen on täytynyt toimia vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 2010:13 yhdistys oli harjoittanut työterveyspalvelutoimintaa pitkään ilman, että sen tuloverovelvollisuutta oli aiemmin ratkaistu tai että siltä olisi pyydetty veroilmoituksia. Yhdistyksen toimintaa ei ollut verotuksessa aikaisemmin arvioitu, eikä sille ollut annettu nimenomaista ohjetta sen verokohtelusta.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että luottamuksensuojan (VML 26.2 §) edellytykset eivät täyttyneet, koska verovelvollinen ei voinut perustellusti luottaa toiminnan verovapauteen pelkästään sillä perusteella, ettei veroviranomainen ollut aiemmin puuttanut toimintaan tai pyytänyt veroilmoituksia. Asiassa ei ollut muodostunut vakiintunutta verotuskäytäntöä eikä yhdistykselle ollut annettu nimenomaista ohjausta sen verokohtelusta. Tämän vuoksi pelkkä viranomaisen passiivisuus ei synnyttänyt luottamuksensuojaa, vaan edellytettiin joko selkeää ohjeistusta tai vakiintunutta käytäntöä, jota asiassa ei ollut.⁵²

Kolmanneksi verovelvollisen toiminnan on tullut perustua viranomaisen tosiasiallisesti noudattamaan käytäntöön tai viranomaisen antamiin ohjeisiin. Hallituksen esityksessä viranomaisen ohjeilla viitataan kirjallisiin ohjeisiin, kuten verovelvolliselle annettuun yksittäiseen ohjeeseen tai Verohallinnon verotusta koskeviin ohjeistuksiin⁵³.

⁵⁰ KHO 2012:69.

⁵¹ KHO 2012:69.

⁵² KHO 2010:13.

⁵³ HE 29/2016 vp, 28.

Viranomaisen tosiasiallinen toiminta voi muodostaa perustan luottamukselle silloin, kun samaa kysymystä on aiemmin arvioitu verotuksessa joko kyseisen verovelvollisen omissa verotuspäätöksissä tai kun vastaavia tilanteita on käsitelty muiden verovelvollisten osalta samalla tavoin⁵⁴.

Vaikka edellä mainitut luottamuksensuojan edellytykset täyttyisivät, asia voidaan tästä huolimatta ratkaista verovelvollisen vahingoksi, jos siihen on olemassa erityisiä syitä (VML 26.2 §). Hallituksen esityksessä on katsottu, ettei verovelvollinen voi vedota luottamuksensuojaan, jos hän on omalla menettelyllään aiheuttanut sen, että asia on muodostunut oikeudellisesti epäselväksi⁵⁵.

Luottamuksensuoja ei ole ensisijainen ratkaisuperuste, vaan sillä on verotuksessa toissijainen luonne⁵⁶. Ensin ratkaistaan varsinainen verotusta koskeva pääasia aineellisoikeudellisten säännösten perusteella. Vasta sen jälkeen ja vain siinä tapauksessa, että pääasia ratkaistaisiin muutoin verovelvollisen vahingoksi, arvioidaan, täyttyvätkö luottamuksensuojan edellytykset ja estääkö luottamuksensuoja verotuksen toimittamisen tai muuttamisen verovelvollisen vahingoksi.

Hallituksen esityksessä hallintolaiksi ja hallintolainkäyttölaiksi hallinto-oikeudellinen yleinen luottamuksensuojan on katsottu turvaavan laajemminkin vilpittömässä mielessä toimivaa asianosaista ja rajoittavan viranomaisen toimintaa⁵⁷. Verotuksessa lähtökohtana on päätösten pysyvyys, mutta verotusta voidaan tietyin edellytyksin oikaista myös verovelvollisen vahingoksi. Tämä mahdollisuus merkitsee poikkeusta yleiseen periaatteeseen, jonka mukaan hallintopäätösten tulisi pysyä muuttumattomin⁵⁸. Verotusmenettely on luonteeltaan massamenettelyä, jossa käsiteltävien asioiden suuri määrä rajoittaa viranomaisen mahdollisuuksia yksittäisten tapausten perusteelliseen

⁵⁴ HE 29/2016 vp, s. 28.

⁵⁵ HE 53/1998 vp, s. 11.

⁵⁶ Verohallinto, 2023d, kohta 2.2 Luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisen merkitys

⁵⁷ HE 72/2002, s. 56.

⁵⁸ HE 29/2016, s. 28.

tutkimiseen. Tämä erottaa verotuksen olennaisesti hallintoasioiden yksilöllisestä käsittelystä. Tämän vuoksi verotuksessa tehtyjen päätösten oikeellisuuteen ja pysyvyyteen ei voida kohdistaa yhtä vahvoja oikeutettuja odotuksia kuin yksittäisissä hallintoasioissa annettuihin ratkaisuihin⁵⁹. Näin ollen on perusteltua, että verotusmenettelyssä virheellinen verotus voidaan oikaista verovelvollisen vahingoksi laajemmin kuin hallintoasioissa yleisesti⁶⁰.

2.4.2 Ennakkoratkaisu

Ennakkoratkaisumenettelystä säädetään VML:n 8 luvussa (VML 84–85 a §). Verovelvollisen oikeusturvan kannalta on keskeistä, että hänellä on mahdollisuus saada Verohallinnon sitova ennakkollinen kanta suunniteltujen toimenpiteiden veroseuraamuksista⁶¹. Ennakkoratkaisun tarkoituksena on turvata yleisesti verokohtelun yhtenäisyyttä ja ennakoitavuutta⁶². Sen tarkoitus on osoittaa etukäteen tieto siitä, miten toteutettava toimenpide tullaan käsittelemään verotuksessa⁶³. Tällainen ennakkopäätös tarjoaa varmuutta verokohtelusta ennen oikeustoimen toteuttamista ja vähentää jälkikäteisen verotuksen epävarmuutta. Ennakkoratkaisumenettelyllä pyritään lisäämään verotuksen ennakoitavuutta ja turvaamaan verovelvollisen oikeusvarmuutta ennen toimenpiteen toteuttamista⁶⁴.

Maksullisia ja sitovia ennakkoratkaisuja antavat Verohallinto ja keskusverolautakunta⁶⁵. Maksuperusteista säädetään erillisessä laissa eräiden ennakkoratkaisujen maksuperusteista (1209/2006). Verohallinnosta annetussa laissa (505/2010 säädetään Verohallinnon toimielimistä, lain 5 §:n mukaan keskusverolautakunta on Verohallintoon kuuluva toimielin, joka käyttää itsenäistä ratkaisuvalltaa. VML 84 §:n mukaan

⁵⁹ HE 29/2016, s. 28.

⁶⁰ HE 29/2016, s. 28.

⁶¹ Råbinä, 2023, s. 60.

⁶² HE 46/1996 vp, s. 12.

⁶³ Malmgrén ja muut, 2025, s. 420.

⁶⁴ HE 76/2012 vp, s. 7.

⁶⁵ HE 76/2012 vp, s. 7; Råbinä, 2023, s. 60; Malmgrén ja muut, 2025, s. 421.

verovelvollinen tai yhtymä voi hakea Keskusverolautakunnalta kirjallista ennakkoratkaisua tuloverotusta koskevassa asiassa Verohallinnosta annetun lain mukaisesti. Verohallinnosta annetun lain 14.1 §:n mukaan Keskusverolautakunnan ennakkoratkaisun antaminen edellyttää, että asian ratkaiseminen on tärkeää lain soveltamisen yhtenäisyyden tai muun erityisen painavan syyn vuoksi. Hallituksen esityksen mukaan tällaisina erityisinä syinä voidaan pitää esimerkiksi asian huomattavaa taloudellista merkitystä hakijalle tai sitä, että kyseessä on verotuksessa toistuvasti esiintyvä kysymys⁶⁶.

Verohallinnosta annetun lain 14.2 §:n mukaan ennakkoratkaisua ei anneta, jos asia on ratkaistu Verohallinnon yksikön päätöksellä tai sitä koskeva hakemus on vireillä Verohallinnon yksikössä. Hallituksen esityksen mukaan ennakkoratkaisua ei tällöin yleensä ole tarpeen antaa, koska hakija on jo saanut ennakkollisen ratkaisun tai asia on jo vireillä. Säännöksen tarkoituksena on estää samasta asiasta annettavat päällekkäiset ennakkoratkaisut Verohallinnossa ja keskusverolautakunnassa. Esityksen mukaan tällaisen tilanteen syntyessä myöhemmin vireille tulleeseen hakemukseen annettu päätös olisi mitätön.⁶⁷ Tämä on merkittävää erityisesti niissä verolajeissa, joissa toimivalta ennakkoratkaisun antamiseen on sekä Verohallinnolla että keskusverolautakunnalla⁶⁸. Tämä korostaa myös ennakkoratkaisumenettelyä ennakkollista luonnetta ja sitä, ettei sitä ole tarkoitettu muutoksenhakukeinoksi.

Verohallinnosta annetun lain 85.1 §:n mukaan Verohallinto voi antaa ennakkoratkaisun tuloverotuksesta verovelvollisen tai yhtymän kirjallisella hakemuksella. Verohallinto voi antaa ratkaisun sellaisiin kysymyksiin, joihin ratkaisua keskusverolautakunta ei vakiintuneen käytäntönsä mukaan anna vastausta⁶⁹. VML 85.2 §:n mukaan Verohallinnon tekemä ennakkoratkaisu annetaan määräajaksi, joka ulottuu enintään siihen verovuoteen, joka päättyy viimeistään ennakkoratkaisun antamista seuraavan

⁶⁶ HE 46/1996 vp, s. 12.

⁶⁷ HE 46/1996 vp, s. 12.

⁶⁸ Malmgrén ja muut, 2025, s. 421.

⁶⁹ HE 76/2012 vp, s. 52.

kalenterivuoden aikana. Säännöksen mukaan ennakkoratkaisua ei anneta, jos asiaa koskeva hakemus on vireillä keskusverolautakunnassa tai keskusverolautakunta on ratkaissut asian (VML 85.2 §). Hakemuksessa tulee esittää riittävän yksityiskohtainen kuvaus toimesta, jonka verokohteluun liittyy epävarmuutta ja se on tehtävä ennen sen ajan päättymistä, jonka kuluessa veroilmoitus on määrätty annettavaksi (VML 85.3 §)⁷⁰. Tässä määräajalla tarkoitetaan Verohallinnon päätöksessä veroilmoituksen jättämiselle määrättyä yleistä määräaika⁷¹.

VML 85.4 §:n mukaan Verohallinnon on verovelvollisen tai yhtymän vaatimuksesta noudatettava lainvoiman saanutta ennakkoratkaisua verotusta toimitettaessa. Näin ollen lainvoimainen ennakkoratkaisu sitoo Verohallintoa verotusta toimitettaessa silloin, kun verovelvollinen nimenomaisesti vetoaa siihen. Vaatimus voidaan tehdä esimerkiksi veroilmoituksen tekemisen yhteydessä⁷². Jotta ratkaisun antaisi asian luonteen kannalta oikea viranomainen, hakijaa voidaan tarvittaessa ohjeistaa peruuttamaan aiempi hakemus ja tekemään uusi hakemus kyseiselle viranomaiselle⁷³.

VML 85 a §:n mukaan verohallinnon antamaan ennakkoratkaisuun haetaan muutosta hallinto-oikeudelta. Verohallinnosta annetun lain 16.1 §:n mukaan Keskusverolautakunnan antamaan ennakkoratkaisuun muutosta haetaan suoraan korkeimmalta hallinto-oikeudelta. Päätökseen, johon Verohallinto tai keskusverolautakunta kieltäytyy antamasta ennakkoratkaisua, ei ole mahdollisuutta hakea muutosta valittamalla (VML 85.3 a §, verohallintolaki 16.3 §).

Verohallinnon mukaan ennakkoratkaisujen käsittelyaika on 8–11 viikkoa eli noin 2–3 kuukautta⁷⁴. Kyseessä ei kuitenkaan ole lainmääriteltä määräaika, vaan hallinnollinen arvio hakemusten käsittelyn kestosta. Käsittelyajan merkitys korostuu verovelvollisen

⁷⁰ HE 76/2012 vp, s. 52

⁷¹ HE 76/2012 vp, s. 52.

⁷² HE 76/2012 vp, s. 52.

⁷³ Råbinä, 2023, s. 61.

⁷⁴ Verohallinto, 2024b, kohta Ilmoitusten ja hakemusten käsittelyajat.

oikeusturvan kannalta, sillä viivästyksset voivat lisätä epävarmuutta suunniteltujen toimenpiteiden verokohtelusta.

Näin ollen voidaan todeta, että ennakkoratkaisuilla on keskeinen merkitys verovelvollisen oikeusturvan ja luottamuksensuojan kannalta. Lainvoimainen ennakkoratkaisu sitoo Verohallintoa verotusta toimitettaessa verovelvollisen vaatimuksesta (VML 85.4 §), ja se tarjoaa näin varmuutta suunniteltujen toimenpiteiden veroseuraamuksista. Tämä vahvistaa verovelvollisen odotuksia verokohtelun ennakoitavuudesta ja vähentää epävarmuutta, joka liittyy verotuksen jälkikäteiseen muuttamiseen. Ennakkoratkaisujen merkitystä ennakkollisen oikeusturvan keinona on korostettu myös lain esitöissä, kuten aiemmin on todettu.

Ennakkoratkaisun merkitystä luottamuksensuojan kannalta havainnollistaa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu KHO 2016:196.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 2016:196 oli kysymys siitä, oliko yhtiön luottamusta ennakkoratkaisussa esitettyyn vähennysoikeutta koskevaan kannanottoon suojattava tilanteessa, jossa oikeuskäytäntö oli myöhemmin muuttunut yhtiön kannalta epäedulliseksi ja ennakkoratkaisun voimassaoloaika oli jo päättynyt.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että yhtiön luottamusta oli suojattava. Yhtiötä tuli edelleen pitää arvonlisäverovelvollisena ennakkoratkaisun mukaisesti, minkä vuoksi hallinto-oikeuden ja Verohallinnon päätökset yhtiön poistamisesta arvonlisäverovelvollisten rekisteristä kumottiin.⁷⁵

Ratkaisusta ilmenee, että ennakkoratkaisun oikeusvaikutukset eivät rajoitu yksinomaan sen muodolliseen voimassaoloaikaan, vaan sillä voi olla merkitystä myös luottamuksensuojan arvioinnissa tilanteissa, joissa verovelvollinen on perustellusti luottanut viranomaisen kannanottoon ja toiminut sen mukaisesti.

⁷⁵ KHO 2016:196.

2.4.3 Ennakollinen keskustelu

Verohallinnosta annetun lain 2.2 §:n mukaan Verohallinnon on edistettävä oikeaa ja yhdenmukaista verotusta sekä kehitettävä Verohallinnon palvelukykyä. Ennakollinen keskustelu ei perustu nimenomaiseen verolainsäädännön säännökseen, vaan se on muodostunut hallinnolliseksi menettelytavaksi, joka toteuttaa verohallintolain velvoitetta edistää oikeaa verotusta ja kehittää palvelukykyä. Tämän voidaan nähdä olevan hallintolain 8 §:n neuvontavelvollisuuden syvennetty sovellus, jolla pyritään siirtämään verotuksen painopistettä jälkikäteisestä valvonnasta ennaltaehkäisevään ohjaukseen. Ennakollista keskustelua koskevalla menettelyllä Verohallinto pyrkii osaltaan toteuttamaan näitä säännöksessä asetettuja tavoitteita ⁷⁶. Vaikka ennakollinen keskustelu itsessään ei ole säädelty, sen perusteella annettu ohjaus voi tulla luottamuksensuojan piiriin VML 26.2 nojalla, jos se on riittävän yksilöity.

Yhteisöillä, kuten osakeyhtiöllä tai sijoitusrahastolla, on mahdollisuus hakea ennakollista keskustelua tilanteissa, joissa verotukseen liittyvä ongelma on tulkinnallisesti vaikea eikä siitä löydy vastausta Verohallinnon ohjeistuksista ⁷⁷. Ennakollinen keskustelu on suunnattu nimenomaan yhteisöjen verotukseen, eikä se siten kata henkilöverotuksen kysymyksiä.

Ennakollisen keskustelun tavoitteena on ohjata verovelvollista toimimaan verotuksellisesti oikein jo ennen kuin verotukseen liittyvät järjestelyt toteutetaan. Menettely tarjoaa verovelvolliselle mahdollisuuden aktiivisesti edistää oikeusvarmuuttaan sekä vähentää myöhempään verotukseen liittyvää epävarmuutta. ⁷⁸ Tarkoituksena on lisätä verotuksen ennakoitavuutta sekä ohjeistaa yhteisöä toimimaan verotuksellisesti oikein. Lisäksi tavoitteena on tehdä verotusasioiden käsittelystä

⁷⁶ Whaal, 2017, s. 321.

⁷⁷ Verohallinto, 2025b, kohta Ennakollinen keskustelu palvelee yhteisöjä haastavissa verokysymyksissä.

⁷⁸ Whaal, 2017, s. 321.

sujuvampaa sekä lisätä Verohallinnon toiminnan avoimuutta. Keskusteluista ei peritä maksua.⁷⁹

Ennakollista keskustelua voidaan hyödyntää silloin, kun yhteisöllä on toimintaansa tai sen muutokseen liittyvä verotuskysymys, johon ei ole suoraa vastausta Verohallinnon ohjeistuksissa. Menettelyä suositellaan erityisesti silloin, kun suunniteltu järjestely tai liiketoimi on vielä valmisteluvaiheessa ja siihen voidaan edelleen vaikuttaa Verohallinnon antaman ohjauksen perusteella. Yhteisön tulee esittää verokysymys selkeästi sekä kuvata siihen liittyvät tosiseikat ja oma tulkintansa, minkä perusteella Verohallinto arvioi tapauskohtaisesti menettelyn soveltuvuuden.⁸⁰

Keskustelun aikana Verohallinto suullisesti ohjaa yhteisöä esitytetyissä verokysymyksissä. Keskustelun päätteeksi Verohallinto laatii kirjallisen muistion, johon voidaan sisällyttää myös ohjeistus.⁸¹ Mikäli yhteisön ennakollisessa keskustelussa esittämät verotukselliset kysymykset liittyvät sellaiseen asiakokonaisuuteen, josta on muodostunut vakiintunut verotus- tai oikeuskäytäntö, Verohallinto voi antaa keskustelun perusteella kirjallista ohjausta. Tällainen ohjaus sitoo Verohallintoa silloin, kun verotusmenettelylaissa säädetyt edellytykset täyttyvät (VML 26 §). Ennakollisen keskustelun yhteydessä annettu ohjaus voi joissakin verokysymyksissä vastata luonteeltaan esimerkiksi verotarkastuksen tai valvontakäynnin yhteydessä annettua ohjausta. Ohjauksen sisältö määräytyy aina yhteisön esittämään selvitykseen.⁸²

Sen sijaan tilanteissa, joissa käsiteltävään verokysymykseen ei ole muodostunut vakiintunutta verotus- tai oikeuskäytäntöä tai joissa osapuolet ovat erimielisiä kysymyksen verotuksellisesta tulkinnasta, Verohallinto ei anna sitovaa ohjausta ennakollisen keskustelun perusteella. Tällaisissa tapauksissa yhteisöä ohjataan

⁷⁹ Verohallinto, 2025b, kohta Ennakollinen keskustelu palvelee yhteisöjä haastavissa verokysymyksissä.

⁸⁰ Verohallinto, 2025b, kohta Minkälaisiin tilanteisiin ennakollinen keskustelu soveltuu?

⁸¹ Verohallinto, 2025b, kohta Miten ennakollinen keskustelu käydään.

⁸² Verohallinto, 2025b, kohta Luottamuksensuoja ennakollisesta keskustelusta.

hakemaan erillistä, kirjallista ja muutoksenhakukelpoista ennakkoratkaisua.⁸³ Ennakkoratkaisu on maksullinen hallintopäätös, joka tarjoaa oikeudellisesti sitovan kannan yksilöityyn verotuskysymykseen⁸⁴.

Ennakollinen keskustelu on tarkoitettu yksinomaan yhteisöjen verotukseen, ja se on verovelvolliselle maksuton menettely. Yksityisillä henkilöillä ei ole oikeutta hakea vastaavaa ohjausta, mikä voi asettaa heidät käytännössä epäedullisempaan asemaan verotuksellisen ennakoitavuuden näkökulmasta. Vaikka yksityiset voivat tarvittaessa hakea sitovaa ennakkoratkaisua verotuskysymyksistään, tämä menettely on maksullinen, eikä se tarjoa samanlaista ennakollista ohjausta ja joustavuutta kuin yhteisöille suunnattu keskustelu. Näin ollen maksuttomuuden ja käytettävyyden ero voi vaikuttaa siihen, että yksityisten oikeusturvan toteutuminen ennakoivassa verotuksessa on rajatumpaa verrattuna yhteisöihin.

2.4.4 Viranomaisen neuvonta

Hallintolain 8 §:ssä säädetään viranomaisen neuvontavelvollisuudesta osana hyvän hallinnon periaatteita. Hallintolain 8.1 §:n mukaan viranomaisen on toimivaltansa rajoissa annettava neuvontaa hallintoasioiden hoitamiseen liittyen sekä vastata asiointia koskeviin kysymyksiin ja tiedusteluihin. Hallituksen esityksen mukaan neuvontavelvollisuuden tavoitteena on turvata se, että asianosaisella on riittävät tiedot oikeuksiensa ja menettelyllisten mahdollisuuksiensa käyttämiseksi⁸⁵.

Esitöiden mukaan neuvontavelvollisuus kohdistuu ensisijaisesti hallintoasian käsittelyyn liittyvään menettelylliseen neuvontaan. Neuvonta kohdistuu pääsääntöisesti asiaan välittömästi liittyviin kysymyksiin⁸⁶. Tähän kuuluu esimerkiksi ohjaus siitä, miten asia

⁸³ Verohallinto, 2025b, kohta Luottamuksensuoja ennakollisesta keskustelusta.

⁸⁴ VML 8 luku; Ennakkoratkaisusta tarkemmin luvussa 2.4.2. ennakkoratkaisu.

⁸⁵ HE 72/2002 vp, s. 57-58.

⁸⁶ Kulla, 2024, s. 143.

pannaan vireille, mitä asiakirjoja asian käsittely edellyttää sekä miten asian käsittely etenee viranomaisessa.⁸⁷ Viranomaisen on myös pyrittävä oikaisemaan asiakkaan mahdolliset väärinkäsitykset menettelyllisistä kysymyksistä. Neuvontavelvollisuus ei ulotu asiakkaan puolesta toimimiseen, kuten asiakirjojen laatimiseen, eikä yksittäisen asian lopputuloksen ennakointiin.⁸⁸

Hallituksen esityksen mukaan neuvonnan laajuutta arvioidaan tapauskohtaisesti ottaen huomioon asian laatu sekä asiakkaan tosiasialliset valmiudet hoitaa asiaansa⁸⁹. Neuvontavelvollisuutta rajoittaa ensinnäkin viranomaisen toimivalta, jolloin velvollisuus koskee vain sen omaan tehtäväpiiriin kuuluvia asioita. Toiseksi neuvonta edellyttää konkreettista tarvetta, ja vastaamisvelvollisuus koskee asiallisia ja riittävän yksilöityjä kysymyksiä ja tiedusteluja⁹⁰.

Hallintolain 8.2 §:n mukaan, jos asia ei kuulu viranomaisen toimivaltaan, sen on pyrittävä opastamaan asiakas toimivaltaiseen viranomaiseen. Lain esitöissä on katsottu, että tällainen opastamisvelvollisuus edistää asiakkaiden mahdollisuuksia hoitaa asiaansa tehokkaasti oikeassa viranomaisessa⁹¹.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 2012:21 ratkaistavana oli kysymykset siitä, oliko verovelvollisella oikeus kotitalousvähennykseen asunto-osakeyhtiön vastuulle kuuluvan putkiremontin kustannuksista sekä siitä, voitiinko asiassa myöntää luottamuksensuoja VML 26.2 §:n perusteella. Verovelvollinen vetosi siihen, että hän oli saanut veroviranomaiselta ohjausta ja että hänen oli tullut voida luottaa saamaansa neuvontaan.

Korkein hallinto-oikeus totesi, ettei asiassa ollut annettu sellaista kirjallista ohjetta tai muuta nimenomaista kannanottoa, joka olisi koskenut juuri kyseessä olevaa oikeuskysymystä. Tuomioistuin korosti, että viranomaisen noudattamalla käytännöllä tarkoitetaan nimenomaista ja riittävän täsmällistä kannanottoa juuri ratkaistavana olevaan asiaan. Pelkästään suullisesti käydyt keskustelut veroviranomaisen kanssa eivät täytä tätä edellytystä, eivätkä ne siten voi muodostaa perustetta luottamuksensuojalle. Myöskään ennakonpidätysprosentin muuttamista verovelvollisen pyynnöstä ei pidetty sellaisena

⁸⁷ HE 72/2002 vp, s. 57.

⁸⁸ HE 72/2002 vp, s. 58.

⁸⁹ HE 72/2002 vp, s. 58.

⁹⁰ HE 72/2002 vp, s. 58.

⁹¹ HE 72/2002 vp, s. 59.

kannanottona, joka sitoisi veroviranomaista verotusta toimitettaessa. Näin ollen verovelvolliselle ei myönnetty luottamuksensuojaa.⁹²

Ratkaisun KHO 2012:21 perusteella voidaan katsoa, ettei veroviranomaisen antama suullinen neuvonta lähtökohtaisesti sido Verohallintoa, eikä sitä pidetä VML 26.2 §:n tarkoitettuna viranomaisen noudattamana käytäntönä tai ohjeena. Tämän vuoksi pelkkään suulliseen neuvontaan perustuva toiminta ei yleensä oikeuta luottamuksensuojaan. Ratkaisu korostaa kirjallisten ja yksilöityjen viranomaiskannanottojen merkitystä verovelvollisen oikeusturvan kannalta.

VML 26.2 §:n mukaan luottamuksensuojan edellytyksenä on muun ohella, että verovelvollisen toiminta on perustunut viranomaisen noudattamaan käytäntöön tai sen antamiin ohjeisiin. Säännöksen esitöissä on täsmennetty, että viranomaisen ohjeilla tarkoitetaan erityisesti kirjallisia ohjeita, kuten verovelvolliselle annettua yksittäistä kannanottoa tai Verohallinnon yleisiä ohjeistuksia. Lisäksi edellytetään, että kyse on viranomaisen tosiasiallisesti noudattamasta linjasta, eikä yksittäisestä epämuodollisesta lausumasta.⁹³

Tätä tulkintaa tukee edellä mainittu korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisu KHO 2012:21, jossa korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei pelkkä suullisesti käyty keskustelu veroviranomaisen kanssa muodosta sellaista viranomaisen noudattamaa käytäntöä tai ohjetta, johon verovelvollinen voisi perustellusti vedota luottamuksensuojan perustana. Ratkaisussa korostettiin, että viranomaisen kannanoton tulee olla riittävän täsmällinen ja kohdistua nimenomaisesti käsillä olevaan oikeuskysymykseen.

Näin ollen luottamuksensuojan syntyminen edellyttää, että verovelvollinen on voinut perustellusti nojautua viranomaisen kirjalliseen tai muutoin selkeästi osoitettavissa olevaan kannanottoon, joka ilmentää viranomaisen vakiintunutta tulkintaa. Pelkkä epämuodollinen tai yleisluonteinen neuvonta ei lähtökohtaisesti täytä näitä edellytyksiä.

⁹² KHO 2012:21.

⁹³ HE 29/2016 vp, s. 28.

Tästä huolimatta viranomaisen antamalla neuvonnalla voi olla merkitystä luottamuksensuojan kokonaisarviointissa. Vaikka neuvonta ei lähtökohtaisesti sido Verohallintoa verotusta toimitettaessa⁹⁴, se voi tietyissä olosuhteissa muodostaa osan VML 26.2 §:n tarkoitettua viranomaisen noudattamaa käytäntöä tai ohjeistusta.

2.5 Yhdenvertaisuusperiaate jälkikäteisen vallankäytön rajoittajana

Yhdenvertaisuus muodostaa keskeisen oikeusturvaperiaatteen myös verotuksessa. Perustuslain 6 §:n mukaan ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä, eikä ketään saa ilman hyväksyttävää perustetta asettaa eri asemaan. Säännös velvoittaa julkista valtaa kohtelemaan samanlaisissa tilanteissa olevia verovelvollisia yhdenmukaisesti. Hallintotoiminnan näkökulmasta tätä perusoikeudellista vaatimusta täsmentää hallintolain 6 §, jonka mukaan viranomaisen on kohdeltava hallinnossa asioivia tasapuolisesti.

Hallituksen esityksessä todetaan, että yhdenvertaisuus ilmaisee paitsi muodollista tasapuolisuutta myös tosiasiallisesti yhdenmukaista kohtelua hallintokäytännössä⁹⁵. Tämä tarkoittaa, että samanlaisia tapauksia on kohdeltava samalla tavalla ja erilaisia niiden eroavaisuudet huomioon ottaen, mikä konkretisoituu erityisesti lain soveltamisessa viranomaistoiminnassa⁹⁶.

Yhdenvertaisuusperiaate ei kuitenkaan estä kaikkea erilaista kohtelua, vaan ratkaisevaa on, onko erottelulle esitettävissä hyväksyttävä ja asiallinen peruste⁹⁷. Lainsäädäntö sallii sen, että ihmisiä voidaan kohdella eri tavoin, jos taustalla on hyväksyttävä yhteiskunnallinen tavoite. Tällä pyritään esimerkiksi edistämään tosiasiallista tasa-arvoa ja korjaamaan erilaisista lähtökohdista johtuvia eroja.⁹⁸

⁹⁴ KHO 2012:21, Korkeimman hallinto-oikeuden perustelut.

⁹⁵ HE 309/1993 vp, s. 42.

⁹⁶ HE 309/1993 vp, s. 43

⁹⁷ HE 309/1993 vp, s. 43.

⁹⁸ HE 309/1993 vp, s. 43.

Yhdenvertaisuusperiaate merkitsee hallinnossa ensisijaisesti vaatimusta tasapuolisesta kohtelusta samankaltaisissa tilanteissa. Kyse on vertailuperiaatteesta, jossa arvioidaan, kohdellaanko keskenään vertailukelpoisessa asemassa olevia henkilöitä yhdenmukaisin perustein ja johdonmukaisesti. Täten yhdenvertaisuuden soveltaminen edellyttää vertailuryhmän, jaettavien etujen tai rasiusten sekä vertailuperusteiden tunnistamista.⁹⁹

Verotusmenettely on luonteeltaan massahallintoa, mikä lisää riskiä, että viranomaisaloitteiset muutokset kohdistuvat epäyhtenäisesti. Tästä syystä yhdenvertaisuusperiaatteella on keskeinen merkitys veroviranomaisen harkintavaltaa rajoittavana periaatteena. Päätöksien on perustuttava objektiivisiin perusteisiin, eikä sattumanvaraisuuteen tai henkilökohtaisiin mieltymyksiin. Tasapuolisuus ei edellytä kaavamaisesti samanlaista lopputulosta kaikissa tapauksissa, mutta poikkeaminen yhdenvertaisesta kohtelusta on mahdollista vain hyväksyttävästä, objektiivisesti perustellusta syystä¹⁰⁰.

Yhdenvertaisuusperiaate velvoittaa, että verohallinnon tulee edistää oikeaa ja yhdenmukaista verotusta, ja että veronsaajien sekä verovelvollisten edut otetaan tasapuolisesti huomioon kaikissa verotusmenettelyyn liittyvissä toimitissa.¹⁰¹ Hallintolain 6 § konkretisoi perustuslaissa säädetyn yhdenvertaisuuden hallintotoiminnassa: viranomaisen on kohdeltava hallinnossa asioivia tasapuolisesti ja sovellettava normeja johdonmukaisesti.

Tasapuolisuus, joka sisältyy hallintolain säännökseen viittaa vaatimukseen, jonka mukaan samankaltaiset tapaukset käsitellään samalla tavalla, ja että erilaisten tapausten erityispiirteet otetaan asianmukaisesti huomioon¹⁰². Tämä vähentää mielivaltaisen tai

⁹⁹ Kulla, 2024, s. 115.

¹⁰⁰ Kulla, 2024, s. 120.

¹⁰¹ Niskakangas, Viitala & Hokkanen, 2020, s. 110.

¹⁰² Mäenpää, 2023, s. 155.

epäjohdonmukaisen päätöksenteon riskiä ja tukee verovelvollisten oikeusturvaa, erityisesti tilanteissa, joissa viranomaisen tekee jälkikäteisiä muutoksia verotukseen.

Yhdenvertaisuusperiaate toimii näin sekä rajoittavana että ohjaavana periaatteena, joka varmistaa, että viranomaisen harkinta pysyy lainmukaisena, oikeudenmukaisena ja ennakoitavana.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 2002:43 korostettiin hallinnon yhdenvertaisuus- ja tasapuolisuusperiaatetta tilanteessa, jossa viranomaisen tuli kohdella samassa asemassa olevia tahoja johdonmukaisesti. Viranomaisen menettely katsottiin ongelmalliseksi, kun palvelu tai etuus evättiin ilman hyväksyttävää perustetta, vaikka edellytykset sen saamiselle täyttyivät. Ratkaisusta ilmenee, että viranomaisen harkinnan tulee perustua objektiivisiin ja johdonmukaisesti sovellettaviin perusteisiin.¹⁰³

2.6 Päätöksen perusteleminen ja tiedoksianto oikeusturvamekanismeina

Hallintolain 45 §:n mukaan hallintopäätös on perusteltava ja perusteluissa on ilmoitettava, mitkä seikat ja selvitykset ovat vaikuttaneet ratkaisuun sekä mainittava sovelletut säännökset. Verotuksen massaluonteen vuoksi VML:ssä säädetään hallintolaista poikkeavasti¹⁰⁴. VML 26.1 b §:n mukaan päätös on perusteltava, jos siinä poiketaan veroilmoituksesta tai oikaisuvaatimuksesta tai jos verotusta muutetaan verovelvollisen vahingoksi. Veroilmoituksessa kyse säännönmukaisesta verotuksesta¹⁰⁵. Eli esimerkiksi vähennyserä on perusteltava, mikäli veroilmoituksessa esitetty vähennysvaatimus hylätään¹⁰⁶. Perusteluissa tulee hallintolain vaatimusten mukaisesti tuoda esiin ne tosiseikat ja selvitykset, joilla on ollut merkitystä ratkaisun tekemisessä, sekä yksilöidä sovelletut oikeusohjeet¹⁰⁷.

¹⁰³ KHO 2002:43.

¹⁰⁴ Rabinä, 2023, s. 47.

¹⁰⁵ HE 117/2003 vp, s. 20.

¹⁰⁶ Rabinä, 2023, s. 48.

¹⁰⁷ HE 117/2003 vp, s. 20.

VML 26.2 b §:ssä säädetään lievemmästä perusteluvelvollisuudestakoskien säännönmukaista verotusta¹⁰⁸. Mikäli veroilmoituksesta poiketaan, perustelujen ei tarvitse ilmetä verovelvolliselle lähetettävästä verotuspäätöksestä tai sen liitteestä. Riittävää on, että perustelut pidetään saatavana Verohallinnossa (VML 26.2 b §). Näin ollen riittää, että verotuspäätöksen perustelut ilmenevät verotoimistossa säilytettävistä verotusasiakirjoista tai perustelut on kirjattu sähköiseen muotoon Verohallinnon tietokantaan, josta ne voidaan tarvittaessa tulostaa¹⁰⁹. Lainkohdat tulee kuitenkin merkitä asiakirjoihin, jos ilmoituksesta poiketaan erityisen ilmeisesti¹¹⁰, kuten arvioverotuksesta, veron kiertämisestä ja veronkorotuksesta, muissa tilanteissa poikkeaman perustelu riittää (VML 26.2 b §).

Jos verovelvollisen tekemä oikaisuvaatimus hylätään kokonaan tai osittain, päätös on lähtökohtaisesti perusteltava. Tällöin perusteluvelvollisuus määräytyy hallintolain 45.1 §:n mukaisesti, jolloin päätöksestä tulee ilmetä ratkaisuun vaikuttaneet keskeiset seikat sekä sovelletut säännökset. Mikäli verovelvollisen oikaisuvaatimus sitä vastoin hyväksytään kokonaisuudessaan, ei perusteluille yleensä ole tarvetta¹¹¹. Ratkaisu vastaa verovelvollisen esittämää vaatimusta eikä oikeusturvan näkökulmasta synny erityistä perusteluintressiä. Verotuspäätös on kuitenkin aina perusteltava, jos verotusta muutetaan verovelvollisen vahingoksi esimerkiksi veronoikaisun tai jälkiverotuksen yhteydessä¹¹². Tällöin kyse on verovelvollisen oikeusasemaan puuttuvasta ratkaisusta, mikä edellyttää korostetun huolellista ja läpinäkyvää perustelemista.

VML 26.3 b §:n mukaan päätös voidaan tietyissä tilanteissa jättää perustelematta, jos perusteleminen on ilmeisen tarpeetonta. Hallituksen esityksen mukaan tällaisina tilanteina voidaan yleensä pitää esimerkiksi oikaisuvaatimuksen hyväksymistä sellaisenaan¹¹³. Perusteluilla on tässäkin tilanteessa kuitenkin merkitystä silloin, kun

¹⁰⁸ HE 117/2003 vp, s. 20.

¹⁰⁹ Rabinä ja muut, 2017, s. 78.

¹¹⁰ HE 117/2003 vp, s. 21.

¹¹¹ HE 117/2003 vp, s. 21; Rabinä, 2023, s. 47.

¹¹² Rabinä, 2023, s. 47.

¹¹³ HE 117/2003 vp, s. 21.

vaatimus hyväksytään eri oikeudellisilla perusteilla kuin mitä verovelvollinen on esittänyt, ja on todennäköistä, että päätökseen haetaan muutosta. Säännös antaa viranomaiselle mahdollisuuden arvioida tapauskohtaisesti, tarvitaanko perusteluja vai ei. Arvioinnissa otetaan huomioon sekä tiedon tarve että verovelvollisen oikeusturva.¹¹⁴

Hallintolaissa säädetään yleisistä tiedoksiannon säännöksistä, joita sovelletaan verotukseen täydentävästi siltä osin kuin VML:ssä ei ole poikkeavaa sääntelyä. Verotuspäätösten ja muiden verotusta koskevien asiakirjojen tiedoksiantoa säännellään erityisnormina VML 26 c §:ssä. Päätös oikaisuvaatimukseen tai muu asiakirja on toimitettava verovelvolliselle, tämän lailliselle edustajalle tai valtuutetulle, jos tiedot näistä on merkitty Verohallinnon rekisteriin (VML 26.1 c §).

Verohallinnon ja verotuksen oikaisulautakunnan päätökset toimitetaan tyypillisesti tavallisena tiedoksiantona (VML 26.3 c §). Tällöin sovelletaan hallintolain 59 §:ää, jonka mukaan vastaanottajan katsotaan saaneen asiakirjasta tiedon seitsemäntenä päivänä sen lähettämisestä, jollei muuta näytetä. Tämä seitsemän päivän oletama on verovelvollisen oikeusturvan kannalta kriittinen, sillä siitä alkaa kulua muutoksenhaku-aika.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO 2021:61 oli kysymys tavallisen tiedoksiannon tiedoksisaantiolettamasta sekä asianosaisen näyttötaakasta tilanteessa, jossa päätöstä ei väitetty saadun tosiasiallisesti tiedoksi. Hallinto-oikeuden päätös oli toimitettu yhtiön ilmoittamaan prosessiosoitteeseen tavallisena tiedoksiantona, vaikka asiamiehen toimiston osoite oli muuttunut ennen tiedoksiantoa eikä päätös ollut tosiasiallisesti saavuttanut vastaanottajaa.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että tiedoksianto oli toimitettu lainmukaisesti, koska se oli lähetetty asianomaisen itse ilmoittamaan prosessiosoitteeseen. Tämän vuoksi sovellettiin oikeudenkäynnistä hallintoasioissa annetun lain mukaista tiedoksisaantiolettamaa, jonka mukaan päätöksen katsotaan tulleen tiedoksi seitsemäntenä päivänä lähettämisestä, ellei muuta näytetä. Yhtiön esittämää selvitystä osoitteen muutoksesta ja kirjeen saapumattomuudesta ei pidetty riittävänä näyttönä olettaman kumoamiseksi. Näin ollen päätöksen katsottiin tulleen tiedoksi oletussäännön mukaisesti, minkä seurauksena muutoksenhaku katsottiin myöhästyneeksi ja jätettiin tutkimatta.¹¹⁵

¹¹⁴ HE 117/2003 vp, s. 21.

¹¹⁵ KHO 2021:61.

Oikeusturvan näkökulmasta ratkaisu ilmentää tiedoksiantojärjestelmään sisältyvää jännitettä: muutoksenhakuajan alkaminen voi perustua oikeudelliseen oletamaan tilanteessa, jossa asianosainen ei ole tosiasiallisesti saanut tietoa päätöksestä. Tämä korostaa sitä, että tiedoksianto ei ainoastaan välitä informaatiota, vaan toimii myös prosessuaalisena riskinjakojärjestelmänä, jossa viranomaisen menettelyn muodollinen lainmukaisuus voi syrjäyttää tosiasiallisen tiedonsaannin merkityksen.

Verotusmenettelyä on uudistettu voimakkaasti digitalisaation suuntaan. Uudistusten tavoitteena tiedoksiannon osalta on ollut siirtyä paperipostista kohti sähköistä asiointia sekä yhtenäistää ja tehostaa tiedoksiantomenettelyä siten, että se on samalla selkeä ja ennakoitava¹¹⁶. Sähköisessä tiedoksiannossa edellytetään, että verovelvolliselle on avattu hallinnon yhteisistä sähköisen asiointin tukipalveluista annetun lain (571/2016) nojalla viestinvälityspalvelutili eikä sitä ole suljettu (VML 26.4 c §). Tiedoksisaannin katsotaan tällöin tapahtuvan kolmantena päivänä siitä, kun asiakirja on tallennettu Verohallinnon sähköiseen asiointipalveluun (VML 26.6 c §). Muutosten taustalla ovat sekä hallitusohjelman mukainen sähköisen viranomaisviestinnän ensisijaisuuden edistäminen että Verohallinnon tuottavuuden parantaminen ja hallinnollisten kustannusten vähentäminen¹¹⁷

Sähköinen tiedoksianto tehostaa verotusmenettelyä, mutta samalla se korostaa verovelvollisen omaa aktiivisuutta ja huolellisuusvelvollisuutta asiointin seuraamisessa. Oikeusturvan näkökulmasta keskeistä on, että tiedoksianto perustuu lakiin ja ennakoitavaan määräaika sääntöön, vaikka verovelvollinen ei tosiasiallisesti olisi vielä tutustunut asiakirjaan. Tällainen sääntely siirtää osan tiedoksisaantiriskistä verovelvolliselle, mikä edellyttää, että sähköiset asiointipalvelut ovat luotettavia, saavutettavia ja selkeitä käyttää. Samalla korostuu viranomaisen velvollisuus huolehtia

¹¹⁶ HE 157/2025 vp, s. 1.

¹¹⁷ HE 157/2025 vp, s. 14-15.

tiedoksiannon asianmukaisuudesta ja siitä, että verovelvollisella on tosiasiallinen mahdollisuus käyttää muutoksenhakuoikeuttaan.

3 Verotusmenettely

Tuloverotuksen toimeenpanosta vastaa Verohallinto, jonka organisaatiosta ja tehtävistä säädetään Verohallinnosta annetussa laissa. Kaikki verotusta koskevat ratkaisut ovat hallinto-oikeudellisesti Verohallinnon tekemiä päätöksiä.¹¹⁸ Verotusmenettelyssä on kyse hallintoasian käsittelystä eli hallintomenettelystä, jossa on huomioitava aiemmin esitetyt hallinnon oikeusperiaatteet. Varsinainen veroprosessi puolestaan viittaa hallintotuomioistuimessa käytävään oikeudenkäyntiin, josta käytetään nimitystä hallintoprosessi.¹¹⁹

Verohallinnon sisällä keskeisenä toimijana on Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö (VOVA), jonka tehtävistä säädetään verohallinnosta annetun lain 24–26 §:ssä sekä verolajikohtaisissa säädöksissä. Yksikön tehtävänä on valvoa veronsaajien eli valtion, kuntien ja seurakuntien oikeutta verotuksessa sekä siihen liittyvissä muutoksenhakuprosesseissa.¹²⁰ Tämä asettaa raamit sille, miten verovelvollisen ja veronsaajan edut kohtaavat menettelyn eri vaiheissa.

Tässä luvussa tarkastellaan verotuspäätöksen muodostumista ja verotusmenettelyn keskeisiä piirteitä, jotka luovat pohjan päätöksen mahdolliselle muuttamiselle.

3.1 Verotuspäätöksen oikeudellinen luonne

Tuloverotuksen yleisistä menettelysäännöksistä säädetään pääosin VML 4 luvussa. Säännönmukainen tuloverotus on prosessi, joka alkaa jo verovuoden aikana toimitettavalla ennakkoperinnällä ja johtaa verovuotta seuraavana vuonna tehtävään verotuspäätökseen. Ennakkoperinnän tarkoituksena on turvata verojen oikea-aikainen kertyminen ja jaksottaa verovelvollisen verorasitus tulonsaantihetkeen.

¹¹⁸ Malmgrén ja muut, 2025, s. 417.

¹¹⁹ Malmgrén ja muut, 2025, s. 419.

¹²⁰ Malmgrén ja muut, 2025, s. 417.

Ennakkoperinnästä säädetään ennakkoperintälaissa (1118/1996, EPL), ja se toimitetaan joko ennakonpidätyksenä tai ennakonkantona (EPL 2 §). Ennakkoperinnän keskeisin ohjaava periaate on vastaavuusvaatimus (EPL 3 §), jonka mukaan ennakkoperinnän määrän on vastattava mahdollisimman tarkoin verovelvollisen verovuoden lopullista verojen ja maksujen yhteismäärää.

Ennakonpidätys on ensisijainen ennakkoperinnän muoto (EPL 9.1 §). Siinä vastuu veron laskemisesta ja tilittämisestä on suorituksen maksajalla, kuten työnantajalla, joka vähentää verokortin mukaisen pidätyksen suorituksesta ja välittää sen Verohallinnolle (EPL 11 §). Laissa on myös erikseen määrätty, että ennakonpidätysvelvollisuus voi koskea muitakin kuin tavallista suorituksen maksajaa. Esimerkiksi pankit ja rahoituslaitokset ovat velvollisia toimittamaan ennakonpidätyksen välittämistään koroista.¹²¹

Ennakonkannossa puolestaan verovelvollinen vastaa itse veron maksamisesta, eli Verohallinto määrää verot verovelvolliselle ennakkoverona¹²². Tätä menetelmää käytetään tyypillisesti tuloista, joista ei voida toimittaa pidätystä, kuten elinkeinotoiminnasta, maataloudesta, vuokratuloista tai luovutusvoitoista (EPL 23.1 §).

Verotuspäätöksen muodostumisen kannalta ennakkoperintä on dynaaminen prosessi. Verohallinto voi muuttaa ennakkoveron määrää viran puolesta tai verovelvollisen vaatimuksesta koko verovuoden ajan, ja jopa verotuksen päättymiseen saakka (EPL 24 §). Mikäli ennakkoperintä osoittautuu riittämättömäksi kattamaan lopullista veroa, verovelvollinen voi täydentää suorituksiaan hakemalla lisäennakkoa (EPL 24.4 §). Tämä on keskeistä jäännösveron ja sille laskettavien korkoseuraamusten minimoimiseksi. Ennakkoperintä kytkeytyykin kiinteästi lopulliseen verotuspäätökseen: verovuoden päätyttyä toimitetussa lopullisessa verotuksessa ennakkoperinnän kertyneet suoritukset luetaan verovelvollisen hyväksi, ja erotus joko palautetaan veronpalautuksena tai peritään jäännösverona.

¹²¹ Rabinä, 2022, s. 1258.

¹²² Rabinä, 2022, s. 1262.

Verohallinto vahvistaa veron määrän ja määrää sen maksettavaksi tekemällään verotuspäätöksellä¹²³. Verotuspäätöksen tekeminen on säännönmukaisen verotusmenettelyn keskeinen vaihe, jossa verovelvollisen ilmoittamat tiedot, sivullisilmoittajilta saadut tiedot sekä ennakkoperinnän kertymä yhdistetään lopulliseksi verotusratkaisuksi. VML 51 §:n mukaan verovelvolliselle lähetetään verotuspäätös, selvitys verotuksen perusteista sekä ohjeet muutoksenhakua varten. Selvitykseen merkitään yksilöintitiedot sekä tiedot tuloista, varoista, veroista ja mahdollisesta jäännösverosta tai veronpalautuksesta. Lisäksi verovelvolliselle toimitetaan verotustodistus käytettäväksi todistuksena toimitetusta verotuksesta (VML 51 §). Vuoden 2024 alusta voimaan tulleen muutoksen myötä verotuspäätöksessä on ilmoitettava myös asian automaattisesta ratkaisemisesta hallintolain 53 g §:n mukaisesti.

Verotuspäätöksen tekemisen myötä verotusmenettely päättyy kunkin verovelvollisen osalta yksilöllisesti¹²⁴. Verotuksen päättymisajankohta on ratkaiseva oikeusvaikutusten kannalta, sillä se määrittää ajankohdan, josta verotuksen muuttamista koskevat määräajat alkavat kuluu. Mikäli verovelvolliselle lähetetyissä asiakirjoissa on virhe, joka ei vaikuta veron tai tappion määrään, asiakirja voidaan oikaista ilman verotuksen uudelleen toimittamista (VML 51.3 §).

3.2 Täydentävä verotuspäätös

Vuonna 2017 toteutetulla verotusmenettelyn uudistuksella täsmennettiin tuloverotuksen jälkikäteistä muuttamista koskevaa systematiikkaa säätämällä VML 51 a §:ään säännös täydentävästä verotuspäätöksestä. Uudistuksen keskeisenä tavoitteena oli selkeyttää verotuksen toimittamisen ja muutoksenhaun välistä suhdetta varmistamalla, että Verohallinto antaa asioissa aina ensiasteen asiaratkaisun, vaikka

¹²³ Rabinä, 2023, s. 121.

¹²⁴ HE 97/2017 vp, s. 14–15.

verovelvollinen ilmoittaisi uusia verotukseen vaikuttavia tietoja vasta varsinaisen verotuksen päättymisen jälkeen.¹²⁵ Tarkoituksena oli varmistaa, että verotuksessa tehdään lähtökohtaisesti aina ensiasteen asiaratkaisu, ja että muutoksenhakumenettelyssä käsitellään pääasiassa jo ratkaistuja kysymyksiä. Uudistuksella pyrittiin estämään tilanne, jossa oikaisuvaatimus toimisi tosiasiallisesti ensimmäisenä käsittelyvaiheena asiassa, jota ei ole aiemmin ratkaistu¹²⁶. Samalla tavoitteena oli edistää prosessiekonomiiaa, ehkäistä rinnakkaisten menettelyjen syntymistä ja vähentää ristiriitaisten ratkaisujen riskiä¹²⁷.

Täydentävä verotuspäätöksessä on kyse menettelystä, joka sijoittuu verotuksen toimittamisen ja muutoksenhakumenettelyn väliin¹²⁸. Täydentävä verotuspäätös tulee kyseeseen tilanteessa, jossa verovelvollinen esittää oikaisuvaatimuksen yhteydessä verotukseen vaikuttavan seikan, jota ei ole aiemmin ilmoitettu, eikä ole otettu huomioon alkuperäisessä verotuspäätöksessä¹²⁹. Tällaisessa tapauksessa asiaa ei ratkaista muutoksenhakumenettelyssä, vaan Verohallinto käsittelee ilmoitetun uuden tiedon osana verotuksen toimittamista ja antaa tältä osin verovuotta koskevan täydentävän verotuspäätöksen¹³⁰. Kyseessä on säännönmukaista verotusta täydentävä ensiasteen menettely, josta säädetään VML 51 a §:ssä¹³¹. Menettely kohdistuu yksinomaan verovelvollisen ensimmäistä kertaa esittämään uuteen tietoon, eikä se siten ole varsinainen muutoksenhakekeino, vaan verotuksen täydentämistä koskeva erityinen menettely.

Verotuksen päättymisen jälkeen muutosta haetaan aina oikaisuvaatimuksella¹³². Verovelvollinen ei siten esitä itse vaatimusta täydentävästä verotuspäätöksestä¹³³.

¹²⁵ HE 97/2017 vp, s. 67.

¹²⁶ HE 97/2017 vp, s. 67.

¹²⁷ HE 97/2017 vp, s. 68.

¹²⁸ Knuutinen, 2018, 354.

¹²⁹ HE 97/2017 vp, s. 67; Malmgrén ja muut, 2025, s. 458.

¹³⁰ Malmgrén ja muut, 2025, s. 458.

¹³¹ HE 97/2017 vp, s. 67.

¹³² Knuutinen, 2018, s. 358.

¹³³ Rabinä, 2022, s. 831; Knuutinen, 2018, s. 358.

Verohallinto arvioi annetun tiedon ja ohjaa asian oikeaan käsittelyyn. Jos kyse on uudesta tiedosta, täydentävä verotuspäätös voidaan tehdä ilman erillistä päätöstä oikaisuvaatimuksen tutkimatta jättämisestä.¹³⁴ Huomiona kuitenkin, mikäli Verohallinto saa verotukseen vaikuttavia tietoja muualta kuin verovelvolliselta, tulee kyseeseen verotuksen oikaisuvaatimusmenettely eikä täydentävä päätös¹³⁵.

Täten täydentävän verotuspäätöksen soveltamisalan kannalta on keskeistä tunnistaa, milloin oikaisuvaatimuksella esitetty seikka on verovelvollisen ensimmäistä kertaa ilmoittamaa uutta tietoa. VML 51 a §:n mukaan 51 a §:n mukaan uutena tietona pidetään sellaista tuloa, vähennystä tai muuta ilmoittamisvelvollisuuden piiriin kuuluvaa seikkaa, jota verovelvollinen ei ole aiemmin ilmoittanut tai johon verotuspäätös ei ole muutoin perustunut. Uudella tiedolla tarkoitetaan tässä yhteydessä tietoja, joita verovelvollinen ei ole ilmoittanut veroilmoituksessaan aiemmin¹³⁶. Mikäli esitetty tieto ei täytä uuden tiedon kriteereitä, asia käsitellään täydentävän verotuspäätöksen sijaan perinteisessä oikaisuvaatimusmenettelyssä¹³⁷.

Rajanveto aiemmin ilmoitettuun aineistoon on tarkka. Uutena tietona ei pidetä jo ilmoitettuihin tietoihin perustuvien vaatimusten muuttamista eikä oikaisuvaatimuksella esitettyjä uusia perusteluja, tositteita tai lisäselvityksiä¹³⁸. Jos uuden vaatimuksen ratkaiseminen edellyttää aiemmin ilmoitettujen tietojen uudelleenarviointia tai jos vaatimus on aiemmin hylätty säännönmukaisessa verotuksessa, asia on käsiteltävä oikaisuvaatimusmenettelyssä täydentävän päätöksen sijasta¹³⁹.

Mikäli verovelvollinen ilmoittaa samanaikaisesti sekä uutta tietoa että muutoksia aiemmin ilmoitettuun aineistoon, asiat käsitellään lähtökohtaisesti eri menettelyissä, elleivät ne kuulu samaan asiakokonaisuuteen tai niiden yhdessä ratkaiseminen ole

¹³⁴ Rabinä, 2022, s. 831.

¹³⁵ Knuutinen, 2018, s. 356.

¹³⁶ HE 97/2017 vp s. 67; Knuutinen, 2018, s. 356.

¹³⁷ HE 97/2017 vp, s. 68.

¹³⁸ Knuutinen, 2018, s. 357.

¹³⁹ HE 97/2017 vp, s. 68.

muutoin perusteltua¹⁴⁰. Tällaisesta yhdistetystä käsittelystä oikaisuvaatimusmenettelyssä on ilmoitettava verovelvolliselle, sillä se vaikuttaa muutoksenhaku-aikaan ja valitusviranomaiseen¹⁴¹.

Täydentävä verotuspäätös vahvistaa verovelvollisen oikeusturvaa ensisijaisesti varmistamalla, että Verohallinto tekee asiassa aina perustellun ensiasteen asiaratkaisun, vaikka uudet tiedot toimitettaisiin vasta varsinaisen verotuksen päättymisen jälkeen¹⁴². Aiemmin tällaisissa tilanteissa verotuksen oikaisulautakunta joutui usein toimimaan ensimmäisenä asiaratkaisun tekijänä, mutta uuden menettelyn myötä verovelvollinen saa vaatimukseensa ensin Verohallinnon ratkaisun ja siihen liittyvät kirjalliset perustelut. Tämä käsittääkseni helpottaa verovelvollisen mahdollisuutta arvioida muutoksenhaun tarpeellisuutta ja tarkentaa vaatimuksiaan jatkoprosessissa.

Täydentävään verotuspäätökseen haetaan muutosta oikaisulautakunnalta, jolloin verovelvollisella on käytössään pidempi, pääsääntöisesti kolmen vuoden pituinen muutoksenhaku-aika hallinto-oikeuden 60 päivän valitusajan sijaan¹⁴³. Verovelvolliselle säilyy täten oikeus hakea muutosta annettuun päätökseen oikaisuvaatimusmenettelyssä ja edelleen hallinto-oikeudessa, mikä varmistaa kaksiasteisen oikeusturvan toteutumisen myös tuloverotuksen jälkikäteisen muuttamisen yhteydessä¹⁴⁴.

3.3 Ilmoittamisvelvollisuus ja tiedonantovelvollisuus

3.3.1 Ilmoittamisvelvollisuus

VML 3.1 §:n mukaan verotus kohdistuu verovuonna saatuun tuloon. Verovuodella tarkoitetaan kalenterivuotta, tai jos kirjanpitolaissa (1336/1997) tarkoitettuna

¹⁴⁰ Rabinä, 2022, s. 835.

¹⁴¹ Rabinä, 2022, s. 835.

¹⁴² HE 97/2017 vp, s. 68.

¹⁴³ Knuutinen, 2018, s. 360–361.

¹⁴⁴ HE 97/2017 vp, s. 68.

tilikautena ei ole kalenterivuosi, se tai ne tilikaudet, jotka ovat kalenterivuoden aikana päättyneet (VML 3.2 §). Poikkeuksena pääsääntöön maataloudesta saadusta tulosta verotetaan kuitenkin muita verovelvollisia kuin yhteisöjä ja yhteisetuusia lähinnä edelliseltä kalenterivuodelta (VML 3.3 §).

VML 49 §:n pääsäännön mukaan verovelvollisen verotus päättyy verotuspäätökseen merkittynä päivänä. Kirjanpitolain 1 luvun 4.1 §:n pääsäännön mukaan tilikausi on 12 kuukautta. Mikäli tilikauden päättymisajankohtaa muutetaan, kirjanpitovelvollisen täytyy ilmoittaa siitä Verohallinnolle¹⁴⁵.

Tuloverotuksen toimittaminen perustuu lähtökohtaisesti verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuteen. Verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuutta koskevat säännökset ovat säädetty VML 2 luvussa, jossa säädetään veroilmoituksen antamisesta, sen sisällöstä sekä siihen liittyvistä selvitys- ja säilyttämisvelvoitteista. VML 7.1 §:n mukaan verovelvollisen tulee ilmoittaa verotusta varten veronalaiset tulonsa, niihin kohdistuvat vähennykset sekä tiedot varoistaan, veloistaan ja muista verotuksen kannalta merkityksellisistä seikoista. Ilmoittamisvelvollisuus muodostaa tuloverotuksen perustan, vaikka järjestelmä nojaa laajasti myös sivullisten tiedonantovelvollisuuteen.

Verohallinto lähettää esitäytetyn veroilmoituksen Verohallinnolla olevien tietojen perusteella luonnolliselle henkilölle ja kuolinpesälle, jolla voidaan olettaa olleen verovuonna veronalaista tuloa tai VML 10 §:n 2–3 momentissa tarkoitettuja varoja tai velkoja (VML 7.2 §). Esitäytetyn veroilmoituksen yhteydessä toimitettavat verotuspäätös, verotustodistus sekä maksamista varten lähetettävät tilisiirtolomakkeet laaditaan esitäytettyihin tietoihin perustuvan verotuslaskelman pohjalta. Esitäytetyt tiedot puolestaan perustuvat pääosin sivullisilta tiedonantovelvollisilta Verohallinnolle toimitettuihin tietoihin.¹⁴⁶ Sivullisen tiedonantovelvollisuutta käsitellään jäljempänä.

¹⁴⁵ Verohallinto, 2025d, Tiedot tilikauden muutoksista, 5 luku 23 §.

¹⁴⁶ HE 97/2017, s. 14.

Verotietojen esitäyttö ei siirrä vastuuta viranomaiselle. Verovelvollisella säilyy velvollisuus tarkistaa tiedot ja korjata tai täydentää niitä määräpäivään mennessä VML 7.3 §) ¹⁴⁷. Mikäli verovelvollinen ei tee korjauksia, hänen katsotaan antaneen veroilmoituksensa esitetyjen tietojen mukaisena (VML 7.4 §). Näin ollen ilmoittamisvelvollisuuden luonne ja siihen liittyvä tarkistusvelvollisuus tarkoittavat, että automaation tekemän virheen vastuu jää verovelvolliselle, jos hän on passiivisuudellaan hyväksynyt puutteellisen esitetytyn tiedon (VML 7.4 §). Tässä tilanteessa veronkorotuksen määrääminen (VML 32 §) on pääsääntö, ellei kyseessä ole esimerkiksi VML 33 §:ssä tarkoitettu anteeksiannettava syy. Veronlisäys voidaan jättää osittain tai kokonaan määräämättä, jos virhettä tai laiminlyöntiä voidaan pitää anteeksiannettavana ¹⁴⁸. Näin ollen siis tällaisessa tilanteessa verovelvollisen vastuu korostuu, ja oikeusturvan arviointi muuttamistilanteessa kytkeytyy siihen, onko virhe seurausta verovelvollisen laiminlyönnistä vai esimerkiksi sivullisen antamien tietojen puutteellisuudesta.

Elinkeinotoiminnan ja maatalouden harjoittajien on aina annettava veroilmoitus (VML 7.3 §). Näiden verovelvollisten osalta verotuksen toimittamista varten tarvittavia tietoja ei pääsääntöisesti saada sivullisilta, vaan ne perustuvat verovelvollisen omaan ilmoitukseen. Samoin yhteisöjen ja yhtymien on annettava veroilmoitus kehotuksesta, jos niillä on ollut veronalaista tuloa tai verotukseen vaikuttavia tietoja (VML 7.6 §).

Verohallinto käyttää verotuksen eri vaiheessa laajasti automaattista ratkaisuntekoa ¹⁴⁹. Vuonna 2021 henkilöasiakkaiden noin 5,5 miljoonasta verotuspäätöksestä noin 5 miljoonaa tehtiin kokonaan automaattisesti, ja osakeyhtiöiden 490 000 tuloveropäätöksestä noin 430 000 tuotettiin automaattisesti ¹⁵⁰. Verohallinnon harjoittama automaattinen päätöksenteko perustuu nykyisin hallintolain yleissääntelyyn ja sitä täydentävään VML:ään. Automaattisen päätöksenteon yleiset edellytykset ovat

¹⁴⁷ HE 97/2017, s. 14.

¹⁴⁸ HE 97/2017, s. 38.

¹⁴⁹ HE 224/2022 vp, s. 7.

¹⁵⁰ HE 224/2022 vp, s. 7.

määritelty hallintolain 53 e §:ssä. Hallintolain 53 e §:n säännöksen mukaan viranomainen voi ratkaista asian automaattisesti, jos ratkaisuun ei sisälly seikkoja, jotka edellyttävät tapauskohtaista harkintaa, tai jos asian käsittelijä on jo aiemmin arvioinut harkintaa edellyttävät seikat. Toisin sanoen automaattinen päätöksenteko soveltuu tuloverotuksessa tilanteisiin, joissa ratkaisu voidaan tehdä ilman tapauskohtaista harkintaa suoraan lain ja annettujen tietojen perusteella.

On kuitenkin huomattava, ettei menettelyn automatisointi poista eikä rajoita verovelvollisen vastuuta tietojen oikeellisuudesta. Verovelvollinen vastaa edelleen antamiensa tietojen täydellisyydestä ja paikkansapitävyydestä tuloverotuksessa, kuten edellä on käsitelty.

3.3.2 Sivullisen tiedonantovelvollisuus

Sivullisen tiedonantovelvollisuudella tarkoitetaan muun kuin verovelvollisen itsensä velvollisuutta antaa Verohallinnolle tietoja, jotka ovat tarpeen verotuksen toimittamista tai valvontaa varten¹⁵¹. Velvollisuus pohjautuu VML 26.5 §:ään, jonka mukaan verotus toimitetaan verovelvollisen ilmoituksen, sivulliselta tiedonantovelvolliselta 3 luvun säännösten nojalla saatujen tietojen ja asiassa saadun muun selvityksen perusteella¹⁵².

Sivullisen tiedonantovelvollisuus jaetaan yleiseen ja erityiseen tiedonantovelvollisuuteen. Yleisestä tiedonantovelvollisuudesta säädetään 15, 15 a—15 e, 16, 17 ja 17 a—17 g §:ssä. Yleisellä sivullisen tiedonantovelvollisuudella viitataan tyypillisesti laajamittaiseen ja toistuvaan tietojen luovuttamiseen, joka tapahtuu säännöllisesti, usein verovuosittain. Käytännössä tämä tarkoittaa esimerkiksi sitä, että tulotietoja ja palkkoja koskevat tiedot ilmoitetaan Verohallinnolle vuosittain annettavilla vuosi-ilmoituksilla.¹⁵³ Viranomaisen yleisestä tiedonantovelvollisuudesta säädetään

¹⁵¹ HE 154/2017 vp, s. 2.

¹⁵² HE 154/2017 vp, s. 2-3.

¹⁵³ HE 154/2017 vp, s. 3.

VML 18 §:ssä. Sen perusteella Verohallinto saa verotusta varten tarvitsemiaan tietoja eri viranomaisilta, kuten väestötietojärjestelmästä, kaupparekisteristä ja maaseutuelinkeinorekisteristä.

Sivullisen erityisestä tiedonantovelvollisuudesta säädetään VML 19 §:ssä. Säännöksen mukaan sivullinen on Verohallinnon pyynnöstä velvollinen antamaan yksilöityjen tunnistetietojen perusteella sellaisia tietoja, jotka voivat olla tarpeen toisen verovelvollisen verotuksen tai siihen liittyvän muutoksenhaun käsittelemiseksi. Velvollisuus koskee tietoja, jotka ilmenevät sivullisen hallussa olevista asiakirjoista tai ovat muuten hänen tiedossaan. Tiedonantovelvollisuus väistyy vain, jos sivullisella on laissa säädetty oikeus kieltäytyä todistamasta, mutta tämä ei koske verotukseen vaikuttavia taloudellista asemaa koskevia tietoja, jotka on annettava tällaisesta oikeudesta huolimatta.

Viranomaisen erityisestä tiedonantovelvollisuudesta säädetään VML 20 §:ssä¹⁵⁴. Säännöksen mukaan valtion, hyvinvointialueen ja kunnan viranomaisilla sekä muilla julkisyhteisöillä on velvollisuus Verohallinnon pyynnöstä antaa tai esittää tarkastettavaksi sellaisia tietoja, jotka voivat olla tarpeen verotuksen toimittamista tai muutoksenhakua varten ja jotka ovat niiden hallussa olevissa asiakirjoissa tai muuten niiden tiedossa. Velvollisuus koskee kuitenkin vain tietoja, joiden osalta ei ole laissa säädetty todistamiskieltoa. Verotukseen vaikuttavia taloudellista asemaa koskevia tietoja ei voida jättää antamatta. Säännöksen soveltamisalan ulkopuolelle jäävät julkisyhteisöjen omistamat itsenäiset yhteisöt, joita ei pidetä säännöksessä tarkoitettuina muina julkisyhteisöinä¹⁵⁵.

VML 21 §:ssä puolestaan säädetään vertailutietotarkastuksesta, joka on sivullisen tiedonantovelvollisuuden erityismuoto ja jolla tarkoitetaan tarkastusta, jonka ainoana tarkoituksena on kerätä tietoja toisten verovelvollisten verotusta varten.

¹⁵⁴ HE 154/2017 vp, s. 3.

¹⁵⁵ HE 154/2017 vp, s. 3.

Vertailutietotarkastusta koskevaa sääntelyä muutettiin vuoden 2011 alusta lailla 1411/2010 siten, että se voidaan kohdistaa myös luotto- ja rahoituslaitoksiin.¹⁵⁶

Sivullisen tiedonantovelvollisuutta on viime vuosina laajennettu vastaamaan kansainvälisen tietojenvaihdon ja verovalvonnan tarpeita. VML 23 a § laajentaa tiedonantovelvollisuuden koskemaan rahanpesulain mukaisilla ilmoitusvelvollisilla olevia asiakkaan tunnistamis- ja tosiasiallisia edunsaajatietoja.¹⁵⁷

Muutoksen taustalla oli DAC5-direktiivi, joka edellyttää veroviranomaisilla olevan pääsy näihin tietoihin, jotta voidaan varmistua finanssilaitosten raportointivelvollisuuksien (kuten FATCA, CRS ja DAC2) asianmukaisesta täyttämisestä. VML 23 a § toimii lex specialis -säännöksenä suhteessa VML 19 §:ään silloin, kun Verohallinto valvoo raportointivelvollisten finanssilaitosten huolellisuusmenettelyitä. Se ei kuitenkaan kavenna VML 19 §:n soveltamisalaa tilanteissa, joissa tietoja tarvitaan yksittäisen verovelvollisen verotuksen toimittamiseksi.¹⁵⁸

.

3.4 Selvittämismenettelyjen jakautuminen ja viranomaisen vastuu

Hallintoasian käsittelyn keskeisenä tavoitteena on tehdä ratkaisu, joka on sekä lainmukainen että asiallisesti oikea. Verotusta koskevassa asiassa tämä tarkoittaa sitä, että päätöksenteon tueksi hankitaan ja arvioidaan kaikki asian ratkaisemisen kannalta olennaiset tosiseikat ja niitä koskeva selvitys sekä näyttö. Verovelvollisen oikeusturvan kannalta on tärkeää, että veroviranomaisella on käytettävissään riittävät ja paikkansapitävät tiedot, joiden perusteella päätös voidaan tehdä.¹⁵⁹

¹⁵⁶ HE 154/2017 vp, s. 3.

¹⁵⁷ HE 154/2017 vp, s. 12.

¹⁵⁸ HE 154/2017 vp, s. 12.

¹⁵⁹ Rabinä ja muut, 2017, s. 65.

Hallintolain yleissäännöksen 31 §:n mukaan viranomaisen on huolehdittava asian riittävästä ja asianmukaisesta selvittämisestä hankkimalla asian ratkaisemiseksi tarpeelliset tiedot ja selvitykset. Samalla asianosaisella on velvollisuus esittää selvitystä vaatimustensa perusteista sekä myötävaikuttaa asian selvittämiseen. Tuloverotuksessa tätä yleistä virallisperiaatetta konkretisoi VML 26.4 §, joka erityislakina täsmentää selvittämisvastuun jakautumista veroviranomaisen ja verovelvollisen välillä. VML 26.4 §:n mukaan ilmoittamisvelvollisuutensa täytettyään tulee veroviranomaisen ja verovelvollisen osallistua mahdollisuuksiensa mukaan asian selvittämiseen. Pääasiallisesti sen osapuolen, jolla on siihen paremmat edellytykset, on esitettävä asiasta selvitystä. Jos verovelvollisen suorittaman oikeustoimen toinen osapuoli ei asu Suomessa tai tällä ei ole kotipaikkaa täällä, eikä veroviranomainen voi saada oikeustoimesta tai sen toisesta osapuolesta riittävästi tietoa kansainvälisen sopimuksen nojalla, tässä momentissa tarkoitetun selvityksen esittäminen on ensisijaisesti verovelvollisen asiana. (VML 26.4 §)

Lain esitöiden mukaan lähtökohtana on, että asian selvittäminen kuuluu molemmille osapuolille, ja velvollisuus kattaa myös tosiseikkoja koskevan näytön hankkimisen. Selvitysvelvollisuus ei kuitenkaan jakaudu tasaisesti, vaan se kohdentuu ensisijaisesti sille osapuolelle, jolla on paremmat edellytykset hankkia tarvittava selvitys.¹⁶⁰

Verovelvollisen selvitysvelvollisuus korostuu erityisesti tilanteissa, joissa tiedot liittyvät hänen omaan toimintaansa, liiketoimiinsa tai sopimussuhteisiinsa. Tällöin verovelvollisella katsotaan olevan paras mahdollisuus esittää näyttö esimerkiksi liiketoimen sisällöstä, sen taloudellisesta luonteesta sekä vastikkeiden markkinaehtoisuudesta. Erityisen korostunut selvitysvelvollisuus syntyy kansainvälisissä tilanteissa, joissa liiketoimen toinen osapuoli sijaitsee valtiossa, josta viranomaiset eivät saa riittäviä tietoja kansainvälisen tietojenvaihdon perusteella. Tällöin verovelvollisen on

¹⁶⁰ HE 53/1998 vp, s. 12.

ensisijaisesti esitettävä selvitys oikeustoimesta, sen osapuolista sekä siitä, että liiketoimi on toteutettu tavanomaisin ja markkinaehtoisin ehdoin.¹⁶¹

Veroviranomaisen selvitysvelvollisuus puolestaan kohdistuu niihin seikkoihin, joiden selvittämiseen viranomaisella on verovelvollista paremmat tosiasialliset mahdollisuudet¹⁶². Veroviranomaisella voidaan katsoa olevan verovelvollista paremmat edellytykset hankkia tietoa erityisesti tilanteissa, joissa tiedot ovat saatavissa viranomaisrekistereistä tai muiden viranomaisten hallussa olevasta aineistosta. Verohallinnon tiedonsaantioikeus perustuu tällöin muun muassa VML 18 §:ään ja 20 §:ään, joiden nojalla se saa tietoja muilta viranomaisilta. Lisäksi Verohallinnolla on käytettävissään useita oma-aloitteisia keinoja asian selvittämiseksi. Näihin kuuluvat erityisesti sivullisen tiedonantovelvollisuuteen perustuvat tiedonsaantikeinot (VML 19 §), vertailutietotarkastus (VML 21 §) sekä tietojen antamista koskevat yleiset säännökset (VML 22 §). Selvittämiskeinoiniin kuuluvat myös verotarkastus (VML 14 §) sekä tarkastusoikeus ja asiakirjojen esittämisvelvollisuus (VML 23 §), joiden avulla viranomainen voi hankkia yksityiskohtaista tietoa verovelvollisen toiminnasta. Viranomainen voi lisäksi täydentää selvitystä pyytämällä lausuntoja muilta viranomaisilta sekä turvautumalla virka-apuun hallintolain 40 §:n mukaisesti. Kansainvälisissä tilanteissa tiedonsaantia tukevat myös verotusmenettelylain 17 a–17 g §:n mukaiset tietojenvaihtosäännökset.

Selvittämisvelvollisuutta rajoittaa hallinnon suhteellisuusperiaate, joka ilmenee Hallintolain 6 §:ssä. Sen mukaisesti viranomaisen toimien tulee olla oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden. Tästä seuraa, että verotusmenettelyssä hankittavien selvitysten on oltava asian ratkaisemisen kannalta tarpeellisia, eikä selvitystoimenpiteitä voida ulottaa pidemmälle kuin asian selvittäminen edellyttää. Selvitysvelvollisuuden laajuutta arvioidaan tapauskohtaisesti eikä verovelvolliselta voida edellyttää sellaista

¹⁶¹ HE 53/1998 vp, s. 12.

¹⁶² HE 53/1998 vp, s. 12.

selvitystä, jota tämän ei ole mahdollista saada¹⁶³. Toisaalta selvitysvelvollisuuden laiminlyönti voi johtaa verotuksellisiin seuraamuksiin, kuten vähennysten epäämiseen¹⁶⁴ tai verotuksen toimittamiseen verovelvollisen vahingoksi. Säännös kytkeytyy siten läheisesti näyttötaakkaan ja sen jakautumiseen verotusmenettelyssä.

Kokonaisuutena VML 26.4 § ilmentää tasapainoa verovalvonnan tehokkuuden ja verovelvollisen oikeusturvan välillä. Se täydentää sivullisen tiedonantovelvollisuutta koskevaa sääntelyä siten, että verotuksen tietopohja rakentuu sekä viranomaisen hankkimasta aineistosta että verovelvollisen omasta selvitysvelvollisuudesta, painottaen kummankin osapuolen tosiasiallisia mahdollisuuksia tiedon hankintaan.

Verotus on luonteeltaan vuosittain toistuva massamenettely, minkä vuoksi veroviranomaisilla ei yleensä ole mahdollisuutta ryhtyä oma-aloitteisesti laajoihin ja yksityiskohtaisiin selvitystoimiin yksittäisen verovelvollisen tilanteen osalta yhden verovuoden puitteissa¹⁶⁵. Tämän vuoksi on tärkeää, että kaikki verotukseen vaikuttava selvitys esitetään mahdollisimman varhaisessa vaiheessa menettelyä. Näin voidaan varmistaa asian asianmukainen ratkaiseminen jo verotusta toimitettaessa ja samalla vähentää tarvetta myöhemmälle muutoksenhauille.

Tarvittavan selvityksen hankkimisen jälkeen veroviranomainen suorittaa asiassa todistusharkinnan¹⁶⁶, jossa arvioidaan esitetyn selvityksen riittävyttä ja luotettavuutta¹⁶⁷. Verotuksessa sovelletaan lähtökohtaisesti vapaan todistusteorian periaatetta, jonka mukaisesti näyttönä voidaan käyttää kaikkia asiassa esiin tulevia seikkoja ilman ennalta määrättyjä todistusarvosääntöjä. Näytön painoarvo ratkaistaan tapauskohtaisesti kokonaisarviointin perusteella.¹⁶⁸ Lähtökohtana on täyden näytön

¹⁶³ HE 53/1998 vp, s. 12.

¹⁶⁴ HE 53/1998 vp, s. 12.

¹⁶⁵ Malmgrén ja muut, 2025, s. 442.

¹⁶⁶ Todistusharkinnalla tarkoitetaan johtopäätösten tekemistä siitä, mitä katsotaan näytetyn toteen ja mitä on jäänyt näyttämättä, kts tarkemmin Ryyänen, 2001, s. 265.

¹⁶⁷ HE 53/1998 vp, s. 12.

¹⁶⁸ Rabinä ja muut, 2017, s. 65.

edellyttäminen, mutta käytännössä näyttökynnys¹⁶⁹ voi kuitenkin vaihdella asian laadun mukaan. Näyttökynnystä voidaan korjata sen eduksi, jolla on heikommat edellytykset kantaa väärän päätöksen seuraukset, esimerkiksi veronkiertosäännösten soveltamistilanteissa.¹⁷⁰

Hallintomenettelyssä ja siten myös verotuksessa ei noudateta kaavamaisesti rikos- tai siviiliprosessille tyypillisiä todistustaakkasääntöjä¹⁷¹. Tämä johtuu edellä käsitellystä virallisperiaatteesta, joka velvoittaa viranomaisen asian selvittämisessä. Todistustaakkasäännöillä on kuitenkin selvittämisvelvollisuuden jakautumista koskevaa sääntelyä täydentävä merkitys, ja ne voidaan nähdä viimekätisenä keinona ratkaista asia¹⁷². Todistustaakan kantaa se osapuoli, joka kärsii seuraukset siitä, että jokin seikka jää näyttämättä toteen¹⁷³.

Todistustaakan jakautumisessa keskeisenä periaatteena pidetään näyttömahdollisuutta, jolloin selvitysvelvollisuus asetetaan sille osapuolelle, jolla on parhaat edellytykset tiedon hankkimiseen. Käytännön oikeuselämässä todistustaakka jakautuu siten, että veroviranomaisella on todistustaakka niistä seikoista, jotka perustavat verovaateen, kuten verovelvollisuuden edellytyksistä, veronalaisten tulojen olemassaolosta¹⁷⁴. Verovelvollisella on taasen todistustaakka seikoista, jotka eliminoivat tai vähentävät verovaadetta, kuten verovapauden edellytyksistä, vähennyksistä ja tulonhankkimisesta johtuneista menoista¹⁷⁵.

Ratkaisussa KHO 2003:81 korkein hallinto-oikeus arvioi verovelvollisen oikeutta vähentää lisääntyneitä elantokustannuksia. Verovelvollinen oli esittänyt vaatimuksen vähennyksestä, mutta ei kyennyt esittämään riittävää ja luotettavaa selvitystä kustannusten määrästä eikä siitä, ylittivätkö ne saadut korvaukset.

¹⁶⁹ Näyttökynnöksellä tarkoitetaan oikeusnormia, joka määrittelee todistelun vakuuttavuuden, kts tarkemmin Rynnänen, 2001, s. 266.

¹⁷⁰ Rabinä ja muut, 2017, s. 65.

¹⁷¹ Rabinä ja muut, 2017, s. 66.

¹⁷² Rabinä ja muut, 2017, s. 66.

¹⁷³ Rynnänen, 2001, s. 266.

¹⁷⁴ Malmgrén, 2025, s. 442.

¹⁷⁵ Malmgrén, 2025, s. 443; KHO 2003:81.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, ettei vähennystä voitu myöntää pelkän väitteen perusteella, vaan edellytyksenä on konkreettinen näyttö kustannusten syntyisestä ja suuruudesta. Ratkaisusta ilmenee selkeästi verotuksen todistustaakkaa koskeva lähtökohta: verovelvollisen vaatiessa vähennystä hänellä on velvollisuus esittää riittävä selvitys vaatimuksensa tueksi.¹⁷⁶

Tapaus korostaa, että verotusmenettelyssä oikeusturva ei tarkoita pelkästään oikeutta esittää vaatimuksia, vaan siihen sisältyy myös velvollisuus esittää niille asianmukaiset perustelut ja riittävä selvitys, mikä on keskeistä verotuksen oikeellisuuden ja ennakoitavuuden turvaamiseksi.

¹⁷⁶ KHO 2003:81.

4 Verotuspäätöksen muuttaminen

4.1 Verotuksen muuttaminen pääpiirteet

Muutosverotusta voidaan pitää yläkäsitteenä, jonka piiriin kuuluvat sekä viranomaisaloitteinen verotuksen muuttaminen että verovelvollisen tai veronsaajan vireille panema muutoksenhaku¹⁷⁷. Verohallinto määrää veron ja antaa verotuspäätöksen (VML 51 §), joka muodostaa lähtökohdan myöhemmälle muutokselle. Mikäli verotusta muutetaan myöhemmin viranomaisen aloitteesta, muutos toteutetaan oikaisemalla annettua verotuspäätöstä¹⁷⁸. Tällöin on kyse verotuksen oikaisusta, joka voi tapahtua joko verovelvollisen eduksi tai hänen vahingokseen.¹⁷⁹

Varsinaisessa muutoksenhakuvaiheessa muutoksen vireillepano kuuluu asianosaisille (VML 62 §). Näin muutosverotus voidaan jakaa kahteen muotoon: viranomaisaloitteiseen oikaisuun sekä asianosaisaloitteiseen muutoksenhakuun, joilla on erilaiset prosessuaaliset lähtökohdat mutta yhteinen tavoite verotuksen oikeellisuuden varmistamisessa.

4.2 Viranomaisaloitteinen oikaisu

4.2.1 Verotuspäätöksen muuttaminen verovelvollisen hyväksi

VML 55 §:n mukaan verohallinto voi viranomaisaloitteisesti muuttaa verotusta verovelvollisen hyväksi, kun veroa on verotuksessa olevan virheen takia määrätty liikaa¹⁸⁰. Mikäli verotuksessa ilmenee virhe, joka aiheuttaa verovelvolliselle liiallisen veron määrää tai liian pienen palautuksen, verotus oikaistaan verovelvollisen eduksi veronoikaisun avulla (VML 55.1 §).

¹⁷⁷ Rabinä, 2023, s. 134.

¹⁷⁸ Rabinä, 2023, s. 134.

¹⁷⁹ Rabinä, 2023, s.135.

¹⁸⁰ HE 29/2016, s. 213.

Lähtökohtaisesti Verohallinto voi oikaista viranomaisaloitteisesti kaikki virheet, joiden seurauksena verovelvollinen on maksanut liikaa veroa, virheen syystä tai laadusta riippumatta¹⁸¹. Lainvalmisteluaineistossa tätä toimivaltaa on kuitenkin rajattu siten, että viranomaisaloitteinen oikaisu verovelvollisen hyväksi koskee ainoastaan selviä tai ilmeisiä virheitä¹⁸². Näin ollen voidaan todeta, että muiden kuin selvien tai ilmeisten virheiden oikaisu jää usein verovelvollisen itse tekemän muutoksenhakumenettelyn varaan. Verovelvollisen tai muun muutoksenhakuun oikeutetun tahon on reagoitava päätökseen määräajassa oikeusturvansa varmistamiseksi.

Pääsäännön mukaan Verohallinto voi oikaista verotusta verovelvollisen eduksi kolmen vuoden määräajassa verovuoden päättymistä seuraavan vuoden alusta (VML 55.2 §). Lainsäädäntö mahdollistaa oikaisun myös määräajan päättymisen jälkeen erityistilanteissa¹⁸³. Jos Verohallinto suorittaa valvontatoimen jatkettuna, pidennettynä tai rikosperusteisen määräajan nojalla ja havaitsee samalla verovelvollisen vahingoksi tehdyn virheen, verotus on oikaistava verovelvollisen eduksi (VML 55.3 §). Vaikka valvontatoimi kohdistuisi ensisijaisesti verovelvollisen vahingoksi tehtävien oikaisujen arviointiin, viranomaisella on velvollisuus huomioida myös verovelvolliselle edulliset seikat¹⁸⁴. Näin estetään tilanne, jossa verovalvonta johtaisi yksipuolisesti verovelvollisen aseman heikentymiseen. Valvontatoimi voi siten johtaa yksinomaan myös verovelvolliselle edulliseen lopputulokseen, mikäli oikaistava virhe havaitaan valvontatoimen yhteydessä.

Oikaisun laajuus määräytyy jatkettussa määräajassa valvontapäätöksen kohdentamisen perusteella (VML 56 a §), kun taas pidennetyssä ja rikosperusteisessa määräajassa soveltamisala määräytyy kyseisten säännösten edellytysten mukaisesti (VML 56 b–56 c

¹⁸¹ Rabinä, 2023, s. 145.

¹⁸² HE 29/2016 vp, s. 213

¹⁸³ HE 29/2016 vp, s. 213.

¹⁸⁴ HE 29/2016 vp, s. 214.

§). Näin pyritään rajaamaan oikaisun kohde ennakoitavasti ja estämään perusteettoman laaja jälkikäteinen puuttuminen verotukseen.

Verotuksen oikaisemiselle verovelvollisen hyväksi on asetettu tiettyjä prosessuaalisia esteitä. Mikäli asia on jo ratkaistu valitukseen annetulla päätöksellä, verotusta ei voida enää muuttaa samalla perusteella verovelvollisen eduksi (VML 55.4 §). Täten tuomioistuimen kertaalleen ratkaisemaa asiaa pidetään lopullisena, mikä turvaa oikeusjärjestelmän ennustettavuutta ja pysyvyyttä.

4.2.2 Verovelvollisen vahingoksi

Vaikka verotuspäätöksen pysyvyys on hallintomenettelyn lähtökohta, VML sallii tietyin edellytyksin verotuksen muuttaminen myös verovelvollisen vahingoksi. Verohallinnolla on tietyissä tilanteissa valtuudet muuttaa annettua verotuspäätöstä verovelvollisen vahingoksi ja kantaa aiemmin määräämättä jääneitä veroja jälkikäteen. Verovelvollisen vahingoksi tehtävästä oikaisusta säädetään VML 56-56 c §:ssä. Myrsky ja Rabinä kuvaavat verotuksen oikaisua koskevien säännösten sijoittuvan jännitteiseen tasapainoon kahden keskeisen vaatimuksen välillä. Toisaalta tavoitteena on verotuksen oikeellisuus ja yhdenmukaisuus eli verorasituksen asianmukainen jakautuminen, ja toisaalta verovelvollisen oikeusturvaan kuuluva luottamus viranomaisen tekemän päätöksen pysyvyyteen.¹⁸⁵

Verotusta voidaan oikaista jälkikäteen verovelvollisen vahingoksi esimerkiksi tilanteissa, joissa virhe havaitaan verovalvonnan yhteydessä, kuten verotarkastuksessa. Virhe voi ilmetä myös myöhempää verovuotta koskevan verotuksen toimittamisen yhteydessä tai muutoksenhakumenettelyssä.¹⁸⁶ Jälkikäteinen oikaisumenettely korostaa verotuksessa vallitsevaa jännitettä aineellisen verotuksen oikeellisuuden ja verovelvollisen

¹⁸⁵ Myrsky ja Rabinä, 2015, s. 884.

¹⁸⁶ Myrsky ja Rabinä, 2015, s. 884.

oikeusvarmuuden välillä, minkä vuoksi siihen kytkeytyy korostunut tarve turvata verovelvollisen oikeusturva.

Verotuksen oikaisuun verovelvollisen vahingoksi sovelletaan lähtökohtaisesti samoja määräaikasäännöksiä kuin verovelvollisen eduksi tehtävään oikaisuun¹⁸⁷. Pääsääntönä on kolmen vuoden määräaika, joka lasketaan verovuoden päättymistä seuraavan vuoden alusta (VML 56.2 §). Virhe voidaan korjata riippumatta siitä, millaisesta virheestä on kyse, mihin asiaan se liittyy tai kuka sen on aiheuttanut¹⁸⁸.

Tästä yleisestä kolmen vuoden määräajasta on kuitenkin mahdollista poiketa Verohallinnon päätöksellä, jolla oikaisuajaa jatketaan yhdellä vuodella (VML 56 a §). Verotuksen oikaisuajaa voidaan jatkaa vuodella, jos valvontatoimi on alkanut toisen viranomaisen antaman tai muualta saadun tiedon perusteella poikkeuksellisen myöhään taikka se vaatii viranomaisyhteistyötä. Lisäksi, jos verovelvollinen on antanut asiaa koskevan ilmoituksen tai muun selvityksen poikkeuksellisen myöhään taikka valvontatoimen kohteena oleva verovelvollinen vaikeuttaa olennaisesti valvontatoimen suorittamista. (VML 56a.1 §). Päätös oikaisuajan jatkamisesta on tehtävä ennen varsinaisen oikaisuajan päättymistä, eikä siihen saa hakea erikseen muutosta (VML 56.2 a §).

Lisäksi VML 56 b §:n mukaan verotusta voidaan oikaista kuuden vuoden kuluessa verovuoden päättymistä seuraavan vuoden alusta, mikäli oikaisu perustuu siirtohinnoittelu-oikaisuun, etuyhteydessä olevien osapuolten väliseen yritys- ja rahoitusrakennetta koskevaan järjestelyyn tai sellaiseen verotukseen vaikuttavaan tietoon, joka on saatu kansainvälisessä tietojenvaihdossa. Pykälän 3 kohdasta on poistettu 1.1.2026 voimaan tulleella muutoslaillla pidennetyn verotuksen oikaisuajan soveltamisalaa kansainvälisessä tietojenvaihdossa kaventanut ilmaisu muutoin kuin

¹⁸⁷ HE 29/2016 vp, s. 215.

¹⁸⁸ HE 29/2016 vp, s. 215.

automaattisessa tietojenvaihdossa¹⁸⁹. Muutoksella on haluttu varmistaa, että Suomi täyttää tehokkaan täytäntöönpanon tietojenvaihto- ja huolellisuusmenetellyssä sekä noudattaa direktiivistä ja OECD:n tietojenvaihtostandardeista tulevat vaatimukset¹⁹⁰.

Poikkeuksena kolmen vuoden pääsääntöön on VML 56 c §:ssä säädetty rikosperusteinen verotuksen oikaisu. Säännöksen mukaan verotusta voidaan oikaista kolmen vuoden pääsäännön estämättä vuoden kuluessa sen kalenterivuoden päättymisestä, jonka aikana syyttäjä on nostanut syytteen rikoslain (39/1889) 29 luvun 1-3 §:n (veropetos, törkeä veropetos ja lievä veropetos) mukaisissa rikosasioissa. Näin ollen määräaika on sidoksissa syytteen nostamisaikaan. Säännös on säädetty, jotta Verohallinto voi rikosasian yhteydessä vaatia menetetyn veron määrän vahingonkorvauksena. Säännöksen tarkoitus on kuitenkin oikeuttaa, ei velvoittaa.¹⁹¹ Pykälän 2 momentin mukaan Verohallinnon on viran puolesta oikaistava verovelvollisen hyväksi aiemmin tekemänsä rikosperusteinen oikaisupäätös, mikäli syyttäjä peruuttaa syytteen tai syyte hylätään taikka jätetään tutkimatta lainvoimaisella tuomiolla tai päätöksellä.

Oikaisua rajoittavana periaatteena on uudelleen harkinnan kiellon periaate (VML 56.3 §). Uudelleen harkinnan kiellon periaatteen mukaan verotusta ei voida muuttaa viranomaisen aloitteesta verovelvollisen vahingoksi, jos Verohallinto on selvittänyt ja nimenomaisesti ratkaissut asian (VML 56.3 §). Toisin sanoen samaa asiaa ei voida ottaa uudelleen arvioitavaksi tai harkittavaksi. Tällä tarkoitetaan tilannetta, jossa Verohallinto on aktiivisesti arvioinut asian verovelvollisen ilmoittamien, ja viranomaisen hankkimien tietojen perusteella ja tehnyt asiassa tietoisesti kannanoton¹⁹².

Säännöksen soveltaminen edellyttää siten, että asia on tosiasiallisesti tutkittu eikä ratkaisu perustu automaattiseen massamenettelyyn. Nimenomaisen ratkaisun syntyminen edellyttää virkailijatyötä ja asian dokumentoitua käsittelyä, eikä pelkkä

¹⁸⁹ HE 84/2025 vp, s. 175.

¹⁹⁰ HE 84/2025 vp, s. 175.

¹⁹¹ HE 29/2016 vp, s. 161.

¹⁹² HE 29/2016 vp, s. 215-216.

järjestelmäperusteinen verotuspäätös riitä synnyttämään oikeusvaikutusta.¹⁹³ Näin ollen uudelleen harkinnan kieltö suojaa vain aidosti arvioituja ja ratkaistuja tilanteita, ei automaattisesti muodostuneita verotuspäätöksiä. Periaatetta sovelletaan kaikissa määräaika-tilanteissa, ja nimenomaisen ratkaisemisen sisältöä tulkittaessa voidaan tukeutua luottamuksensuojaa koskevaan oikeuskäytäntöön¹⁹⁴.

Säännös sisältää kuitenkin keskeiset poikkeukset. Verotusta voidaan oikaista, jos ratkaisu asiassa on perustunut virheelliseen tai puutteelliseen selvitykseen taikka asiassa on ilmennyt sellaista uutta selvitystä, joka olisi voinut vaikuttaa asian ratkaisuun. Lisäksi kirjoitusvirhe, laskuvirhe tai muu niihin verrattava erehdys voidaan oikaista (VML 56.3 §).¹⁹⁵

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisussa KHO:2012:103 verovelvollisen vuokratuloihin liittyvät vähennykset olivat huomioitu verotuksessa kahteen kertaan verotuksen toimitusvaiheessa. Verovelvollinen oli ilmoittanut vähennykset veroilmoituksellaan, mutta virhe syntyi verohallinnon tallennusvaiheessa, jolloin samat vähennykset kirjautuivat järjestelmään kahdesti. Asiassa arvioitiin, sovelletaanko VML 56.3 §:n mukaista kahden vuoden oikaisuaikaa¹⁹⁶ vai VML 56.4 §:n mukaista viiden vuoden oikaisuaikaa¹⁹⁷.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että verovelvollinen ei ollut antanut puutteellista tai virheellistä veroilmoitusta VML 56.4 §:n tarkoitetulla tavalla, vaan ilmoitus sisälsi verotuksen toimittamisen kannalta riittävät ja oikeasisältöiset tiedot. Virheellinen lopputulos johtui sen sijaan verohallinnon menettelyssä tapahtuneesta tallennusvirheestä, joka rinnastui lasku- tai kirjoitusvirheeseen VML 56.3 §:ssä tarkoitetulla tavalla.

Ratkaisussa korkein hallinto-oikeus korosti, että oikaisumääräajan määräytymisen kannalta ratkaisevaa ei ole virheen syntyminen sinänsä, vaan virheen oikeudellinen luonne verotusprosessissa. Koska virhe oli luonteeltaan viranomaisen tekninen erehdys, oikaisuun sovellettiin kahden vuoden määräaikaa. Ratkaisu ilmentää samalla VML 56 §:n systematiikkaa, jossa verovelvollisen ilmoittamisvirheet ja viranomaisen käsittelyvirheet erotetaan toisistaan eri määräaika-järjestelmien perusteeksi.¹⁹⁸

¹⁹³ HE 29/2016 vp, s. 215-216.

¹⁹⁴ Rabinä, 2023, s. 146.

¹⁹⁵ HE 29/2016 vp, s. 215.

¹⁹⁶ VML 56 § on uudistettu lailla 1076/2016 (HE 29/2016 vp). VML 56.3 §:n mukainen oikaisuaika on lainsäädäntömuutosten myötä nykyisin kolme vuotta (aiemmin kaksi vuotta).

¹⁹⁷ VML 56 § on uudistettu lailla 1076/2016 (HE 29/2016 vp). Ennen uudistusta VML 56.4 § sisälsi viiden vuoden oikaisuajan tilanteissa, joissa verovelvollinen oli laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa.

¹⁹⁸ KHO 2012:103.

Verovelvollisen vahingoksi tehtävää verotuksen oikaisua rajoittaa kielto oikaista asiaa, joka on jo ratkaistu valitukseen annetulla päätöksellä (VML 56.4 §). Lähtökohtaisesti verotusta ei tällöin voida enää oikaista viranomaisaloitteisesti, vaikka myöhemmin ilmenisi, että valituksen perusteena olleet tiedot ovat olleet virheellisiä¹⁹⁹.

Oikaisumenettelyä rajaavat lisäksi yleiset verotusmenettelyn periaatteet, jotka asettavat sekä velvoitteita että rajoja Verohallinnon toiminnalle. Näihin kuuluvat erityisesti verotuksen puolueettomuuden ja tasapuolisen kohtelun vaatimukset sekä verovelvollisen kuulemista koskevat säännökset. Ensinnäkin veronsaajien ja verovelvollisen edut on otettava tasapuolisesti huomioon (VML 26.1 §). Lisäksi tulkinnanvaraisissa tai epäselvissä tilanteissa asia on ratkaistava verovelvollisen eduksi, mikäli tämä on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen ohjeiden tai vakiintuneen käytännön mukaisesti (VML 26.2 §).

Oikeusturvan kannalta yhtenä merkittävänä periaatteena voidaan nähdä kuulemisvelvollisuus, jota on käsitelty edellä tutkimuksessa. Mikäli verotusta oikaistaan verovelvollisen vahingoksi, on verovelvolliselle varattava tilaisuus tulla kuulluksi sekä esittää selvityksensä kohtuullisessa määräajassa (VML 26.3 §). Kuulemismenettely siirtää painopistettä viranomaisen yksipuolisesta päätöksenteosta kohti vuorovaikutteista selvitysprosessia ja toimii siten keskeisenä oikeusturvatakeena viranomaisen laajoja oikaisutoimivaltuuksia vastaan.

Verohallinto voi jättää verotuksen oikaisun verovelvollisen vahingoksi tekemättä, mikäli verottamatta jäänyt tulo on vähäinen eikä verotuksen tasapuolisuus taikka verovelvollisen laiminlyöntien laatu tai toistuvuus edellytä verotuksen oikaisun toimittamista (VML 58 §). Säännös antaa Verohallinnolle oikeuden asettaa tarkemmat määräykset siitä, milloin verottamatta jäänyttä tuloa on pidettävä vähäisenä (VML 58.2 §). Verohallinnon vuonna 2016 antaman päätöksen mukaan tulo- tai menoerää pidetään lähtökohtaisesti vähäisenä, jos sen määrä on pienempi kuin 2 000 euroa, jollei erityisestä

¹⁹⁹ HE 29/2016 vp, s. 217.

syystä muuta johdu. Vähäisyyden kokonaisarvioinnissa on kuitenkin huomioitava erän koko suhteessa verovelvollisen kokonaistuloihin tai toiminnan laajuuteen sekä varmistettava, ettei verovelvollisia aseteta eriarvoiseen asemaan. Lisäksi harkinnassa on otettava huomioon verovelvollisen menettelyn toistuvuus, laiminlyöntien laatu sekä se, onko kyseessä verovelvollisen toiminnan kannalta keskeinen virhe²⁰⁰. Oikaisu on kuitenkin aina toimitettava, jos verovelvollinen on laiminlyönyt ilmoittamisvelvollisuutensa tahallaan tai törkeästä huolimattomuudesta.²⁰¹

4.3 Muutoksenhaku

Tuloverotuksen muutoksenhakujärjestelmä on rakenteeltaan kolmiportainen²⁰². Muutoksenhaualla tarkoitetaan tilannetta, jossa verovelvollinen, Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö tai muu muutoksenhakuun oikeutettu hakee muutosta annettuun verotuspäätökseen tai muuhun verotukseen liittyvään ratkaisuun²⁰³.

Muutoksenhakujärjestelmä jakautuu käsitteellisesti kahteen eri vaiheeseen: hallinnolliseen oikaisuvaatimusmenettelyyn sekä hallintotuomioistuimessa käytävään valitusmenettelyyn eli hallintoprosessiin. Ensimmäisen asteen muutoksenhakeina Verohallinnon tekemään päätökseen on oikaisuvaatimus, joka osoitetaan verotuksen oikaisulautakunnalle (VML 63 §)²⁰⁴. Tämä vaihe on pakollinen edeltävä menettely, ennen asian viemistä hallintotuomioistuimen ratkaistavaksi²⁰⁵. Poikkeuksen muodostavat kuitenkin Verohallinnon antamat ennakkoratkaisut, joista valitetaan suoraan hallinto-oikeuteen ilman oikaisuvaatimusvaihetta²⁰⁶.

²⁰⁰ Verohallinto, 2016, Verohallinnon päätös verotuksen oikaisun toimittamatta jättämisestä tuloverotuksessa, kohta 2 §.

²⁰¹ Verohallinto, 2016, Verohallinnon päätös verotuksen oikaisun toimittamatta jättämisestä tuloverotuksessa, kohta 3 §.

²⁰² Rabinä, 2023, s. 150.

²⁰³ Malmgrén, 2025, s. 456.

²⁰⁴ Rabinä, 2023, s. 150.

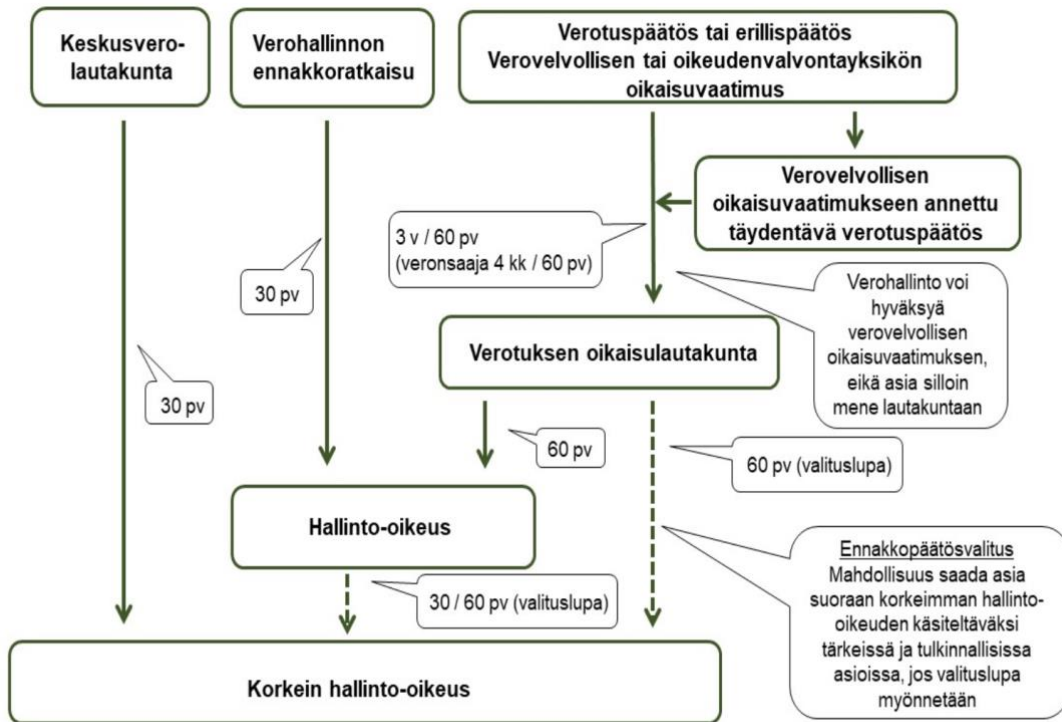
²⁰⁵ HE 29/2016 vp, s. 35.

²⁰⁶ Rabinä, 2023, s. 150.

Muutoksenhakuoikeus on sidottu asianosaisasemaan, mikä määrittää ne subjektit, joilla on valta käynnistää jälkikäteinen valvontaprosessi. Hallinto-asioissa muutoksenhakuun oikeutettuja ovat ne, johon päätös kohdistuu tai jonka oikeuteen, velvollisuuteen tai etuun se välittömästi vaikuttaa (hallintolaki 49b.2 §). Tuloverotuksessa tästä on säädetty täsmällisemmin VML:ssä (VML 62.1 §), jonka mukaan muutosta voivat hakea verovelvollinen itse sekä jokainen muu taho, jonka oman veron määrään verotus saattaa välittömästi vaikuttaa tai joka on vastuussa veron suorittamisesta.

Tuloverotuksen erityispiirteenä on myös verotusyhtymän oikeus hakea muutosta yhtymän tulon vahvistamiseen ja sen osakaskohtaiseen jakoon. Koska verotuksessa vallitsee kaksiasianosaissuhde, myös veronsaajalla on oikeus hakea muutosta. Veronsaajien puolesta muutoksenhakijana toimii tyypillisesti Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö, mutta tulo- ja kiinteistöverotuksessa muutosta voi hakea myös varsinainen veronsaaja, kuten kunta tai seurakunta (VML 62.2 §). Veronsaajan puolelta muutoksenhakijana toimii tyypillisesti Veronsaajien oikeudenvilvontayksikkö tai varsinainen veronsaaja, kuten kunta²⁰⁷.

²⁰⁷ Rabinä, 2023, s. 150.



Kuva 1. Verotuksen muutoksenhakujärjestelmää kuvaava kuvio (Verohallinto, 2025e, Verovalitusmenettelyä koskeva ohje, VH/178/00.01.00/2025).

4.3.1 Oikaisuvaatimus verotuksen oikaisulautakunnalle

Tuloverotuksen oikaisuvaatimusmenettelyä koskeva keskeinen sääntely sisältyy VML 5 lukuun (61–65 a §). Tätä erityislainsäädäntöä täydentää hallintolain 7 a luku, jonka oikaisuvaatimusmenettelyä koskevia säännöksiä sovelletaan prosessiin täydentävästi.

Tuloverotuksessa päätökset voidaan jakaa määräaikojen perusteella varsinaisiin verotuspäätöksiin ja erillispäätöksiin ²⁰⁸. Verohallinnon tekemään tuloverotusta koskevaan päätökseen haetaan muutosta kirjallisella oikaisuvaatimuksella verotuksen oikaisulautakunnalta (VML 63.1 §). Verotuksen oikaisulautakunnan organisatorisesta asemasta, asettamisesta ja kokoonpanosta säädetään verohallintolain 5 luvussa, kun taas sen prosessuaalinen toimivalta perustuu VML:ään. Lautakunta toimii hallinnollisesti

²⁰⁸ Rabinä ja muut, 2017, s. 231.

Verohallinnon yhteydessä, mutta käyttää tehtävässään itsenäistä ratkaisuvalltaa (verohallintolaki 5 §).

Oikaisuvaatimus on toimitettava Verohallinnolle säädetyssä määräajassa (VML 63.2 §). Pääsäännön mukaan verovelvollisen on tehtävä oikaisuvaatimus kolmen vuoden kuluessa verovuoden päättymistä seuraavan vuoden alusta (VML 64.1 §). Tästä huolimatta oikaisuvaatimus voidaan tehdä aina vähintään 60 päivän kuluessa siitä, kun muutoksenhakuun oikeutettu on saanut tiedon päätöksestä (VML 64.2 §). Veronsaajien (käytännössä Veronsaajien oikeudenvallontayksikön) määräaika oikaisuvaatimukselle on neljä kuukautta verovelvollisen verotuksen päättymisestä (VML 64.2 §).

Erillispäätöksissä, kuten verokorttia, ennakon muuttamista tai tappion vähentämisen poikkeuslupaa koskevissa asioissa, muutosta on haettava 60 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaannista (VML 65 a §). Oikaisuvaatimus on tehtävä kirjallisesti oikaisulautakunnalle 60 päivän kuluessa siitä, kun muutoksenhakija on saanut tiedon Verohallinnon päätöksestä. Veronsaajien oikeudenvallontayksikön määräaika lasketaan päätöksen tekemisestä (VML 65.8 a §).

Verotuksen oikaisulautakunta on pääasiallinen muutoksenhakuviranomainen²⁰⁹ ja ratkaisee sekä verotuspäätöksiä että erillispäätöksiä koskevat oikaisuvaatimukset²¹⁰. Vaikka oikaisulautakunta on pääasiallinen muutoksenhakuviranomainen, Verohallinto voi ratkaista oikaisuvaatimuksen siltä osin, kuin esitetty vaatimus hyväksytään (VML 61.1 §). Verohallinto voi oikaisuvaatimuksen takia myös kumota aikaisemmin toimitetun tuloverotuksen ja toimittaa verotuksen uudelleen, jos verovelvollinen esittää muutoksenhaun yhteydessä uuden veroilmoituksen tai muuta selvitystä verotuksen päättymisen jälkeen, jolloin verotus arvioidaan uudelleen näiden tietojen perusteella²¹¹.

²⁰⁹ HE 29/2016 vp, s. 35.

²¹⁰ Rabinä ja muut, 2017, s. 239.

²¹¹ HE 29/2016 vp, s. 35.

Täten mikäli Verohallinto ei hyväksy vaatimusta tai asia on tulkinnanvarainen, ratkaisulta siirtyy oikaisulautakunnalle. Tuloverotusta koskevaan Verohallinnon tai verotuksen oikaisulautakunnan oikaisuvaatimuksen takia antamaan päätökseen haetaan muutosta valittamalla hallinto-oikeuteen²¹². Näin ollen, jos verotusta muutetaan verovelvollisen eduksi, Veronsaajien oikeudenvilvontayksiköllä on oikeus hakea tähän muutosta hallinto-oikeudelta, mikä korostaa lautakunnan asemaa riippumattomana ratkaisijana verotusprosessin osapuolten välillä.

4.3.2 Valitus hallintotuomioistuimiin

Valitukset tuloveroasioissa käsitellään yleisissä hallintotuomioistuimissa. Yleisiä hallintotuomioistuinta ovat korkein hallinto-oikeus ja alueelliset hallinto-oikeudet (perustuslaki 98.2 §). Tuomioistuinten toimintaa ohjaa erityisesti perustuslaki 21 §, jonka mukaan jokaisella tulee olla oikeus asianmukaiseen ja viivytyksettömään käsittelyyn toimivaltaisessa ja riippumattomassa tuomioistuimessa. Hallintotuomioistuinten tehtävänä on antaa hallintoasioissa ja muissa julkisoikeudellisissa oikeussuhteissa oikeusturvaa perustuslain 21 §:ssä tarkoitetulla tavalla²¹³.

Oikaisulautakunnan päätöksestä voidaan hakea muutosta valittamalla hallinto-oikeuteen²¹⁴. Tämä muodostaa keskeisen oikeusturvakeinon tuloverotuksen jälkikäteisessä muuttamisessa. Myös Verohallinnon antamiin ennakkoratkaisuihin haetaan muutosta hallinto-oikeudelta, joka vaatii kuitenkin valitusluvan²¹⁵. Hallinto-oikeudet kuuluvat yleisiin hallintotuomioistuimiin yhdessä korkeimman hallinto-oikeuden kanssa, ja niiden tehtävänä on tarjota oikeussuojaa sekä valvoa hallintoviranomaisten toiminnan lainmukaisuutta²¹⁶. Valitusprosessin kannalta keskeisin säädös on laki oikeudenkäynnistä hallintoasioissa (808/2019, HOL). Hallintotuomioistuin

²¹² HE 29/2016 vp, s. 37.

²¹³ HE 29/2018 vp, s. 66.

²¹⁴ Rabinä, 2023, s. 150.

²¹⁵ Rabinä, 2023, s. 150.

²¹⁶ Rabinä, 2023, s. 158.

prosessista on säädetty myös VML:ssä tuloverotuksen osalta, joten HOL toimii sen osalta täydentävänä säädöksenä. Normien keskinäinen suhde on arvioitava kuitenkin tapauskohtaisesti²¹⁷.

Verovalitusprosessi on luonteeltaan indispositiivinen, mikä tarkoittaa, ettei asiaa voida ratkaista osapuolten sopimuksella, vaan tuomioistuimen on pyrittävä aineellisesti oikeaan ratkaisuun. Tästä huolimatta veroprosessissa korostuu määräämisperiaate, sillä tuomioistuimen tutkimisvalta määräytyy pääosin valittajan esittämien vaatimusten ja niiden perusteluiden perusteella (HOL 79 §). Samalla kuitenkin virallisperiaate velvoittaa tuomioistuinta huolehtimaan asian riittävästä selvittämisestä (HOL 37 §). Osapuolilla on puolestaan velvollisuus esittää vaatimustensa tueksi tarpeellinen selvitys ja myötävaikuttaa asian käsittelyyn (HOL 38 §).²¹⁸

Valitusaika on 60 päivää, ja verovelvollisen osalta se lasketaan päätöksen tiedoksisaannista (VML 67.1 §). Veronsaajien valitusaika lasketaan päätöksen tekemisestä (VML 67.2 §). Valitus on toimitettava määräajassa toimivaltaiselle hallinto-oikeudelle, ja valittaja vastaa valituksen saapumisesta määräajassa (HOL 14.1 §). Mikäli valitus on toimitettu virheellisesti väärälle viranomaiselle, asia on siirrettävä toimivaltaiselle viranomaiselle eikä valitusta jätetä tutkimatta pelkästään tästä syystä (HOL 17 §).

Valitus tehdään kirjallisesti, ja siinä on yksilöitävä valituksen kohteena oleva päätös, vaatimukset sekä niiden perustelut (HOL 13–15 §). Valituksessa on lisäksi ilmoitettava valittajan tiedot sekä liitettävä tarvittavat asiakirjat, kuten valtakirja asiamiehen käyttäessä puhevaltaa (HOL 15.2 § ja 32 §). Valituksen yksilöinti rajaa hallinto-oikeuden tutkimisvallan siten, että uusia vaatimuksia ei pääsääntöisesti voida esittää valitusajan päättymisen jälkeen (HOL 41 §).

²¹⁷ Malmgrén, 2025, s. 459.

²¹⁸ Rabinä, 2023, s. 159.

Tuloverotuksessa toimivaltainen hallinto-oikeus määräytyy pääsääntöisesti verovelvollisen kotikunnan perusteella verovuoden verotuksessa (VML 66.1 §). Jos toimivaltaista hallinto-oikeutta ei voida määrittää tämän säännöksen perusteella, muutosta haetaan Helsingin hallinto-oikeudelta (VML 66.3 §).

Muutoksenhaku hallinto-oikeuden päätökseen korkeimmassa hallinto-oikeudessa edellyttää valitusluvan myöntämistä (HOL 107 §). Valitusluvan myöntämisen perusteista säädetään HOL 111 §:ssä, ja ne liittyvät muun muassa oikeuskäytännön yhtenäisyyden turvaamiseen tai ilmeisen virheen korjaamiseen. Tuloverotusta koskeva valitus korkeimpaan hallinto-oikeuteen on tehtävä 60 päivän kuluessa hallinto-oikeuden päätöksen tiedoksisaannista (VML 71 §).

4.3.3 Jatkovalitus korkeimpaan hallinto-oikeuteen

HOL 107 §:n mukaan hallinto-oikeuden antamaan päätökseen saa hakea muutosta valittamalla korkeimpaan hallinto-oikeuteen, mikäli korkein hallinto-oikeus myöntää asiassa valitusluvan. Valituslupahakemuksessa on yksilöitävä HOL 111 §:ssä tarkoitetut valitusluvan myöntämisperusteet sekä esitettävä perustelut niiden soveltumisesta yksittäistapaukseen²¹⁹. Valituslupahakemus voidaan tehdä joko erillisenä asiakirjana tai liittää samaan asiakirjaan varsinaisen valituksen kanssa²²⁰. VML 71 §:n mukaan valitusaika on 60 päivää hallinto-oikeuden päätöksen tiedoksisaannista.

Valitusluvan myöntäminen ei ole harkinnanvaraista, vaan se HOL:ssa säädettyihin edellytyksiin siten, että valituslupa on myönnettävä, mikäli jokin laissa nimenomaisesti säädettyistä valitusluvan myöntämisperusteista täyttyy²²¹. Tällöin korkeimmalla hallinto-oikeudella ei ole vapaata tarkoituksenmukaisuusharkintaa, vaan arvio rajoittuu siihen, täyttyvätkö valitusluvan oikeudelliset edellytykset.

²¹⁹ HE 29/2018 vp, s. 182.

²²⁰ HE 29/2018 vp, s. 182.

²²¹ HE 29/2018 vp, s. 183.

Valituslupan myöntämisestä säädetään HOL 111 §:ssä seuraavasti:

Valituslupa on myönnettävä, jos:

- 1)lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa tai oikeuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi on tärkeätä saattaa asia korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi;
- 2)asian saattamiseen korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi on erityistä aihetta asiassa tapahtuneen ilmeisen virheen vuoksi; tai
- 3)valituslupan myöntämiseen on muu painava syy.

Korkein hallinto-oikeus voi myöntää valituslupan myös siten, että se koskee vain osaa muutoksenhaun kohteena olevasta hallintotuomioistuimen päätöksestä. (HOL 111 §)

Valituslupa voidaan myöntää ensinnäkin ennakkopäätösperusteella²²², jolloin kyse on prejudikaattiperusteesta²²³. Tällöin edellytyksenä on, että asiassa on tarpeen saada ylimmän oikeusasteen kannanotto, joka ohjaa ja yhdenmukaistaa viranomaisten ja hallintotuomioistuinten ratkaisukäytäntöä. Ennakkopäätöstarve voi liittyä erityisesti tilanteisiin, joissa oikeuskysymys on tulkinnanvarainen tai uusi taikka joissa alempien oikeusasteiden ratkaisukäytännössä esiintyy epäyhtenäisyyttä. Myös uuden lainsäädännön soveltamiseen liittyvät kysymykset voivat synnyttää ennakkopäätöksen tarpeen, erityisesti silloin, kun korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytäntöä asiasta ei vielä ole muodostunut.²²⁴

Toiseksi valituslupa on myönnettävä asiassa tapahtuneen ilmeisen virheen vuoksi. Kyse voi olla ilmeisestä asiavirheestä tai menettelyvirheestä, joka on voinut vaikuttaa asian lopputulokseen²²⁵. Kolmantena perusteena on muu painava syy, kuten asian merkittävä taloudellinen tai oikeusturvaan liittyvä merkitys tai yhdenvertaisuussyt²²⁶.

²²² HE 29/2018 vp, s. 183.

²²³ Rabinä ja muut, 2017, s. 247.

²²⁴ HE 29/2018 vp, s. 183.

²²⁵ HE 29/2018 vp, s. 183.

²²⁶ HE 29/2018 vp, s. 183.

Hallintotuomioistuimen päätösten perustelemisesta säädetään HOL 87 §:ssä, jonka mukaan tuomioistuimen on perusteltava ratkaisunsa. Perusteluvollisuus edellyttää, että päätöksestä käyvät ilmi sovelletut lainkohdat sekä ne tosiseikat ja selvitykset, joihin ratkaisu perustuu, sekä oikeudellinen päättely, jonka perusteella lopputulokseen on päädytty. HOL 112 § täydentää tätä sääntelyä säättämällä poikkeuksista perusteluvollisuuteen. Korkein hallinto-oikeus voi muutoksenhaun ratkaistessaan korvata oman ratkaisunsa perustelut viittaamalla alemman tuomioistuimen perusteluihin siltä osin kuin ne hyväksytään osaksi ratkaisua. Lisäksi valituslupaa koskeva päätös voidaan perustella suppeasti esittämällä ainoastaan sovelletut lainkohdat, ellei asian laatu edellytä laajempia perusteluja (HOL 112.2 §). Sääntely kuvastaa valituslupajärjestelmän tarkoitusta kohdentaa ylimmän oikeusasteen perusteluresurssit erityisesti niihin asioihin, joissa annetaan ennakkopäätösluonteisia ratkaisuja tai joissa oikeuskäytännön yhtenäistäminen sitä edellyttää.

4.4 Muutoksenhaun seuraamukset

Seuraavaksi tarkastellaan tiivistetysti muutoksenhaun mahdollisia oikeudellisia ja taloudellisia seurauksia verotuksessa. Verotuspäätös voi muuttua verovelvollisen eduksi tai vahingoksi, kuten edellä on käsitelty. Tämä voi vaikuttaa veron määrään, veronkorotukseen sekä johtaa seurannaismuutoksiin muissa verotuksellisissa kokonaisuuksissa. Näiden seuraamusten merkitys korostuu verotuksen jälkikäteisessä muuttamisessa, jossa lopullinen verokohtelu määräytyy usein vasta muutoksenhakuprosessin päätyttyä.

4.4.1 Veronkorotus

VML 32 §:n mukaan Verohallinto voi määrätä veronkorotuksen, jos verovelvollinen on antanut veroilmoituksen tai muun verotusta varten vaaditun tiedon puutteellisena tai

virheellisenä, jättänyt tiedon kokonaan antamatta tai laiminlyönyt siihen liittyvän velvollisuutensa.

Veronkorotus voi tulla kyseeseen myös siirtohinnoitteludokumentaation tai maakohtaisen raportoinnin laiminlyönnin yhteydessä taikka tilanteissa, joissa ulkomaille maksettua veroa on vähennysvaatimuksella ilmoitettu perusteettomasti Suomessa (VML 32.1 §). Veronkorotusta ei kuitenkaan määrätä, jos laiminlyönti koskee verovelvollisen hyväksi vaikuttavia tietoja, ellei laissa erikseen toisin säädetä (VML 32.2 §). Lisäksi veronkorotus voidaan jättää määräämättä, jos virhe on vähäinen, siihen on pätevä syy tai sen määrääminen olisi olosuhteisiin nähden kohtuutonta (VML 32.3 §).

Laiminlyönnin vähäisyyttä arvioidaan ensisijaisesti sen taloudellisen merkityksen perusteella, kuten ilmoittamatta jätetyn tulon tai veron määrän mukaan. Vaikka yksittäinen laiminlyönti olisi vähäinen, sitä ei pidetä vähäisenä, jos virheet ovat toistuvia. Veroilmoituksen laiminlyönti ei yleensä ole vähäinen, vaikka ilmoittamatta jätetty tulo olisi pieni tai verotus johtaisi tappioon.²²⁷ Päteväksi syyksi hyväksytään esimerkiksi sairastuminen tai muu ylivoimainen este, joka on estänyt ilmoittamisvelvollisuuden täyttämisen. Tällöin verovelvollisen on esitettävä selvitys esteestä, ja velvollisuus on täytettävä viivytyksettä esteen lakattua.²²⁸

Lisäksi veronkorotus voidaan jättää määräämättä kohtuussyistä tilanteissa, joissa asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä tai joissa jopa normaalia alhaisempi veronkorotus olisi kohtuuton. Arvioinnissa voidaan huomioida muun muassa verovelvollisen aktiiviset toimet oikean verokohtelun selvittämiseksi sekä mahdollinen vilpitön erehdys verosäännösten tulkinnassa. Tällöin veronkorotus voidaan poikkeuksellisesti jättää kokonaan määräämättä myös silloin, kun verovelvollinen itse pyytää verotuksen oikaisua verotuksen päättymisen jälkeen.²²⁹

²²⁷ HE 97/2017 vp, s. 143.

²²⁸ HE 97/2017 vp, s. 143-144.

²²⁹ HE 97/2017 vp, s. 144.

Veronkorotus lasketaan verotuksen oikaisun jälkeen tehtävien vähennysten huomioon ottamisen perusteella, ja se voidaan määrätä maksettavaksi myös tilanteissa, joissa varsinaista veroa ei muutoin määrätä (VML 32.4 ja VML 32.5 §).

4.4.2 Seurannaismuutos

Seurannaismuutoksella tarkoitetaan tilannetta, jossa verotukseen tehty muutos aiheuttaa tarpeen muuttaa myös muuta siihen liittyvää verotusta. Muutos voi koskea saman verovelvollisen toista verokautta, toista verolajia tai myös toisen verovelvollisen verotusta, jos näiden verotusten välillä on yhteys.²³⁰

VML 75.1 §:n mukaan seurannaismuutoksella tarkoitetaan tilannetta, jossa verotusta muutetaan toisen verovuoden tai toisen verovelvollisen verotukseen kohdistuneen muutoksen perusteella. Tällöin Verohallinto voi oikaista myös muita verotuksia vastaavasti, jos aiempi muutos vaikuttaa niihin. Muutos tehdään lähtökohtaisesti vastaavalla tavalla, ellei sen toteuttaminen ole erityisestä syystä kohtuutonta.

Seurannaismuutos voidaan tehdä myös silloin, kun varsinaisen verotuksen oikaisun edellytykset eivät muutoin täytyisi. Tällä pyritään estämään perusteettomien veroetujen syntyminen ja varmistamaan verotuksen johdonmukaisuus eri verovuosien ja verovelvollisten välillä. Muutos voidaan tehdä sekä verovelvollisen hyväksi että vahingoksi, mutta sen edellytyksenä on, ettei lopputulos ole erityisestä syystä kohtuuton.²³¹ Hallituksen esityksen mukaan saman verovelvollisen eri verovuosia tai verolajeja koskevissa tilanteissa seurannaismuutosta ei yleensä pidetä kohtuuttomana, koska muutokset kohdistuvat saman henkilön verotukseen ja muodostavat yhtenäisen kokonaisuuden. Sen sijaan toisen verovelvollisen verotukseen kohdistuvissa

²³⁰HE 29/2016 vp, s. 41; Råbinä, 2023, s. 190.

²³¹ HE 29/2016 vp, s. 42.

seurannaismuutoksissa kohtuuttomuuden riski on suurempi. Esimerkiksi puolisoiden erotilanteessa voi olla kohtuutonta, että toisen puolison verotukseen tehty muutos johtaisi automaattisesti myös toisen puolison verotuksen muuttamiseen.²³²

Ratkaisussa KHO 2016:200 oli kysymys arvonlisäverotuksen seurannaismuutoksesta tilanteessa, jossa Verohallinto oli verotarkastuksen perusteella palauttanut verovelvolliselle liikaa tilitettyä arvonlisäveroa tietyiltä tilikausilta, mutta jättänyt aiemman tilikauden veron maksuunpanematta jälkiverotusajan päättymisen vuoksi. Veronsaajien oikeudenvallontayksikkö vaati tämän aiemman tilikauden veron määräämistä maksuun seurannaismuutoksena myöhemmin.

Korkein hallinto-oikeus katsoi, että vaikka arvonlisäverolain seurannaismuutossäännös mahdollistaa verotuksen muuttamisen määräajoista riippumatta, sen soveltaminen edellyttää hallintolain 6 §:n mukaista oikeutettujen odotusten suojaa ja kohtuullista aikaa. Kun palautuspäätöksistä oli kulunut merkittävä aika ja ne olivat tulleet lainvoimaisiksi, verovelvolliselle oli syntynyt oikeutettu odotus verotuksen pysyvyydestä. Tämän vuoksi seurannaismuutosta ei enää voitu tehdä.²³³

Seurannaismuutoksille ei ole säädetty erillistä määräaikaa, mutta niiden toteuttamista rajoittaa kohtuullisuusvaatimus²³⁴. Seurannaismuutos soveltuu erityisesti tilanteisiin, joissa verotus koskee useita toisiinsa liittyviä verovelvollisia, kuten aviopuolisoita, kuolinpesiä tai yhtymiä. Saman verovelvollisen verotuksessa seurannaismuutoksella on merkitystä erityisesti jaksottamistilanteissa, joissa yhden verovuoden ratkaisu voi vaikuttaa myös tulevien verovuosien verotukseen. Tällöin aiemman vuoden muutoksen takia voidaan joutua oikaisemaan myös myöhempitä verovuosia seurannaismuutoksin, jotta verotuksen kokonaisuus pysyy johdonmukaisena.²³⁵

²³² HE 29/2016 vp, s. 42.

²³³ KHO 2016:200.

²³⁴ HE 29/2016 vp, s. 42.

²³⁵ HE 29/2016 vp, s. 42.

5 Johtopäätökset

Tutkielmassa on tutkittu tuloverotuksen jälkikäteisen muuttamisen vaikutuksia verovelvollisen oikeusturvaan, huomioiden keskeiset oikeusperiaatteet ja oikeuskäytännön linjaukset. Tutkimuksen lähtökohtana on ollut kysymys siitä, miten viranomaisen mahdollisuus muuttaa jo tehtyä verotuspäätöstä voidaan sovittaa yhteen verovelvollisen oikeusvarmuuden, luottamuksensuojan ja ennakoitavuuden vaatimusten kanssa.

Tarkastelun perusteella voidaan todeta, että verotuspäätöksen pysyvyys ja oikeusvarmuus muodostavat välttämättömän lähtökohdan verovelvollisen luottamuksensuojan kannalta, koska kertaalleen tehtyyn veropäätökseen luottaminen on olennainen osa oikeusjärjestelmän ennakoitavuutta. Verotuspäätös luo verovelvolliselle lähtökohtaisesti suojatun, lopullisen oikeustilan, eli perustellun odotuksen siitä, että verotus on toimitettu oikein ja päätös pysyy voimassa.

Viranomaisen jälkikäteinen puuttuminen jo lainvoimaiseen päätökseen merkitsee aina poikkeusta veropäätöksen pysyvyyteen. Tämän vuoksi on ratkaisevan tärkeää turvata verovelvollisen oikeusturva, kun verotusta muutetaan takautuvasti, varmistamalla kuulemis- ja perustelovelvollisuuksien toteutuminen sekä yhdenvertaisuus, suhteellisuus ja luottamuksensuojaperiaatteiden kunnioittaminen. Nämä oikeusperiaatteet yhdessä muodostavat periaatteellisen rajoittimen viranomaisen jälkikäteiselle vallankäytölle verotuksessa. Kuulemisvelvollisuus (hallintolaki 34 §) varmistaa, että verovelvollisella on mahdollisuus vaikuttaa asiansa käsittelyyn ennen päätöksen muuttamista, minkä voidaan olettaa vähentävän virheiden riskiä. Vastaavasti perustelovelvollisuus hallintolain 45 § ja VML 26 §:n erityissäännös ovat ensiarvoisen tärkeitä. Hyvässä hallinnossa viranomaisen on tuotava esiin ratkaisuun vaikuttaneet syyt ja oikeudelliset perusteet, etenkin kun päätöstä muutetaan verovelvollisen vahingoksi.

Yhdenvertaisuusperiaatteen (perustuslaki 6 § ja hallintolaki 6 §) kautta hallinnon on huolehdittava, että samanlaisissa tilanteissa verovelvollisia kohdellaan yhdenmukaisesti

myös jälkikäteisissä muutostilanteissa. Suhteellisuusperiaate (hallintolaki 6 §) puolestaan hillitsee viranomaisen myöhempää kannanmuutosta, sillä verotusta saa muuttaa vain, jos se on välttämätöntä ja uusi verotustoimenpide on oikeasuhtainen tavoitteeseen nähden. Kaiken kaikkiaan nämä periaatteet luovat yhdessä kehikon, jonka puitteissa verotuksen muuttamista jälkikäteen on arvioitava.

Keskeinen huomio on viranomaisen neuvontavelvollisuus (hallintolaki 8 §) ja sen asema verovelvollisen oikeusturvan osana. Hallintolain 8 § edellyttää viranomaista antamaan neuvontaa toimialaansa kuuluvissa asioissa. Verotuksessa neuvontavelvollisuudella pyritään edistämään ennakkollista oikeusturvaa, jotta verovelvollinen voisi jo etukäteen toimia oikein ja välttyä jälkikäteisen puuttumisen riskeiltä. Luottamuksensuojaperiaatteen näkökulmasta verovelvollinen voi perustellusti odottaa, että viranomaisten antamaa ohjausta ja neuvoja noudattamalla hän voi suojata oikeusasemansa. VML 26.2 § antaa tässä suhteessa vahvaa tukea, säääten että jos veroasia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä veroviranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaan, asia ratkaistaan verovelvollisen eduksi, ellei erityisistä syistä muuta johdu. Säännös velvoittaa veroviranomaisen ottamaan huomioon aiemmat linjauksensa ja ohjeensa, jotta verovelvollisen oikeutettu odotus suojataan.

Hallituksen esityksessä²³⁶ onkin korostettu, että VML 26.2 § ilmentää hallintolain 6 §:ään sisältyvää luottamusperiaatetta myös verotusmenettelyssä. Korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytännössä on kuitenkin vedetty tärkeitä rajoja neuvontavelvollisuuden ja luottamuksensuojan vaikutuksille. Korkein hallinto-oikeus on esimerkiksi ratkaisussaan KHO 2012:21 todennut, että vapaamuotoisilla, suullisilla neuvoilla ja viranomaisten kanssa käydyillä keskusteluilla ei lähtökohtaisesti ole oikeudellista sitovuutta veroviranomaista kohtaan²³⁷.

²³⁶ 72/2002 vp, s. 49.

²³⁷ KHO 2012:21.

Toisaalta, kuten hallituksen esityksessä on todettu²³⁸, neuvontavelvollisuus koskee ensisijaisesti menettelyn asianmukaista ohjausta. Veroasioiden ohjauksessa ja ennakkollisissa kannanotoissa on siten tasapainoitava lain tarkkarajaisuuden ja ennakoitavuuden välillä. Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut osoittavat, että hallintolain 8 §:n neuvontavelvollisuus on ennen kaikkea palveluperiaatteen mukainen velvollisuus. Tämä linja on ymmärrettävä verotuksen perustuslaillisen laillisuusperiaatteen (perustuslaki 2.3 § ja 81 §) ja oikean veronsaannin näkökulmasta. Samalla linja on kuitenkin ongelmallinen oikeusturvan ja ennakoitavuuden kannalta.

Tällaisessa tilanteessa verovelvollisen on viime kädessä turvauduttava muutoksenhakekeinoihin puolustaakseen oikeutettuja odotuksiaan. Tämä korostaa jälkikäteisen oikeusturvan (oikaisuvaatimus ja valitus) keskeistä roolia. Verovelvollisella tulee olla todellinen mahdollisuus saada riippumattomassa muutoksenhakumenettelyssä arvio veropäätöksen lainmukaisuudesta ja omien luottamuksensuojan edellytystensä täyttymisestä. Kuten Mäenpää on todennut, hallinnollisen oikeusturvan on pohjimmiltaan kyse menettelyistä, joilla yksilön oikeudet turvataan viranomaistoiminnassa²³⁹.

Viime kädessä verovelvollisen itsensä on huolehdittava ilmoitustensa oikeellisuudesta tarvittaessa hakemalla maksullinen ennakkoratkaisu (VML 84–85 a §) saadakseen sitovan kannanoton verokohtelusta. Tässä valossa yksityishenkilöt ovat vaikeammassa asemassa ennakoivan oikeusturvan suhteen kuin yhteisöt, joille on erikseen luotu maksuton ennakkollisen keskustelun järjestelmä haastavien vero-ongelmien selvittämiseen. Henkilöasiakkaan kannalta neuvontavelvollisuuden nykytila voi siis muodostua riittämättömäksi. Tämä herättää kysymyksen, voidaanko neuvontavelvollisuutta ja verohallinnon ohjausroolia edelleen vahvistaa oikeusturvakeinona tavalla, joka parantaisi ennakoitavuutta vaarantamatta kuitenkaan verotuksen laillisuusvaatimusta.

²³⁸ HE 72/2002 vp, s. 57-58.

²³⁹ Mäenpää, 2023, s. 303.

Verohallinnon siirtyminen laajamittaiseen automaattiseen päätöksentekoon on parantanut verotuksen tehokkuutta ja käsittelykapasiteettia, mutta samalla se on kaventanut yksilöllistä harkintaa ensiasteen päätöksenteossa. Automatisoidussa tuloverotuksessa verovelvollisen oma ilmoittamis- ja tarkistusvelvollisuus korostuu, ja automaation tekemät virheet voivat johtaa jälkikäteisiin oikaisuihin verovelvollisen vahingoksi. Voidaan todeta, että oikeusturvan toteutuminen automatisoidussa menettelyssä edellyttää todellista mahdollisuutta saada tietoa päätöksenteon perusteista. Ilman tätä automaatio voi lisätä epätasapainoa viranomaisen ja verovelvollisen välillä.

Tutkielman nojalla voidaan myös todeta, että vuoden 2017 verotusmenettelyn uudistuksessa käyttöön otettu täydentävä verotuspäätös (VML 51 a §) on parantanut verovelvollisen oikeusturvaa. Täydentävä verotuspäätös on erityinen menettely, jossa Verohallinto tekee ensiasteen ratkaisun uusista verotustiedoista siinäkin tapauksessa, että verovelvollinen toimittaa nämä tiedot vasta varsinaisen verotuksen päättymisen jälkeen. Menettely sijoittuu säännönmukaisen verotuksen toimittamisen ja muutoksenhakuvaiheen väliin²⁴⁰, eikä sen käynnistäminen edellytä erillistä pyyntöä verovelvolliselta. Näin ollen verovelvollisen vastikään esittämät uudet tiedot eivät päädy suoraan muutoksenhakuelimen käsiteltäviksi ilman, että veroviranomainen olisi itse ensin ottanut niitä huomioon. Käytännössä täydentävä verotuspäätös varmistaa, että verovelvollinen saa asioidensa käsittelyssä aina perustellun ensiasteen veropäätöksen myös jälkikäteisissä tilanteissa. Samalla verovelvolliselle taataan tavanomaista kolmen vuoden oikaisuvaatimus- ja valitusaikaa pidemmät määräajat, mikäli hän haluaa edelleen riitauttaa täydentävän päätöksen. Näin täydentävä verotuspäätös vahvistaa verovelvollisen asemaa tuomalla takautuvan tiedon käsittelyyn hallintomenettelyn piiriin ja parantamalla muutoksenhaun edellytyksiä.

Yhteenvetona voidaan todeta, että tuloverotuksen jälkikäteisen muuttamisen säännöstöä ja käytäntöä leimaa edellä kuvattu tasapaino oikeusvarmuuden ja

²⁴⁰ Knuutinen, 2018, 354.

laillisuusperiaatteen välillä. Verovelvollisen oikeusturvan turvaaminen edellyttää, että veroviranomainen käyttää muutoksenteko-oikeuttaan pidättyvästi ja periaatelähtöisesti: luottamuksensuoja ja muut hallinnon peruseriaatteet on otettava vakavana ohjenuorana aina harkittaessa, onko verotuspäätöksen muuttaminen jälkikäteen tarpeellista ja oikeutettua. Sääntelyn ja oikeuskäytännön perusteella on kuitenkin nähtävissä, että verotuksen oikeellisuuden ja yhtenäisyyden varmistamiselle annetaan vahva painoarvo, minkä vuoksi verotusta voidaan muuttaa takautuvasti tietyin, laissa ja oikeuskäytännössä määritellyin edellytyksin.

Lähteet

- Hirvonen, A. (2011). *Mitkä metodit? Opas oikeustieteen metodologiaan*. Helsingin yliopisto. Noudettu 2.10.2025 osoitteesta <http://hdl.handle.net/10138/225264>
- Kosonen, J. & Vääänen, U. (2018). Hallinto-oikeus osana julkisoikeutta. Teoksessa Keinänen, A., Kolehmainen, A., Tolvanen, M., Määttä, T. (toim.), *Oikeudellisen ajattelun perusteita* (s.36–45). Itä-Suomen yliopisto. https://erepo.uef.fi/bitstream/handle/123456789/19712/urn_isbn_978-952-61-2853-5.pdf
- Knuutinen, R. (2018). *Täydentävä verotuspäätös – uusi menettely säännönmukaisen verotuksen ja verotuksen oikaisun väliin*. s. 354–362. Verotus 3/2018. Edilex
- Kulla, H. (2018). *Hallintomenettelyn perusteet* (10., uudistettu painos.). Alma Talent Oy.
- Kulla, H. (2024). *Hallintomenettelyn perusteet* (12., uudistettu painos.). Alma Talent Oy.
- Malmgrén, M., Myrsky, M., Nissinen, M., & Svensk, N. (2025). *Vero-oikeuden oppikirja* (2., uudistettu painos.). Alma Insights.
- Myrsky, M., & Rabinä, T. (2015). *Verotusmenettely ja muutoksenhaku*. Talentum Media.
- Myrsky, M. (2000). *Luottamuksensuojan periaatteen kysymyksiä verotuksessa*, s. 797-806. Defensor Legis 5/2000. Edilex.
- Mäenpää, O. (2023). *Hallinto-oikeus* (3., uudistettu painos.). Alma Talent Oy.
- Mäenpää, O. (2017). *Yleinen hallinto-oikeus*. Alma Talent Oy.
- Määttä, T. & Paso, M. (2022). *Johdatus oikeudellisen ratkaisun teoriaan*. Helsingin yliopisto. Noudettu 10.10.2025 osoitteesta <http://hdl.handle.net/10138/594040>
- Määttä, T. (2018). Näkökulmia oikeuteen ja oikeustieteeseen. Teoksessa Keinänen, A., Kolehmainen, A., Tolvanen, M., Määttä, T. (toim.), *Oikeudellisen ajattelun perusteita* (s. 7–34). Itä-Suomen yliopisto. Noudettu 5.10.2025 osoitteesta https://erepo.uef.fi/bitstream/handle/123456789/19712/urn_isbn_978-952-61-2853-5.pdf
- Nieminen, K. (2020) *Oikeudenmukainen verotuksen oikaisuvaatimusmenettely*. Noudettu osoitteesta <https://www-edilex-fi.proxy.uwasa.fi/artikkelit/21222.pdf>
- Niskakangas, H., Viitala, T. & Hokkanen, M. (2020). *Johdatus Suomen verojärjestelmään*. Alma Talent Oy.

- Verohallinto. (2024b). *Ilmoitusten ja hakemusten käsittelyajat*. Noudettu 19.1.2026 osoitteesta https://www.vero.fi/tietoa-verohallinnosta/yhteystiedot-ja-asiointi/kasittelyajat/?utm_source=chatgpt.com
- Verohallinto. (2025a). *Verohallinnon tilinpäätös vuodelta 2024*. Noudettu 11.1.2026 osoitteesta https://www.vero.fi/contentassets/f54727fee0594df782755b68477fba92/verohallinnon-tilinpäätös-vuodelta-2024_allekirjoitettu.pdf?utm_source=chatgpt.com
- Verohallinto. (2025b). *Ennakollinen keskustelu palvelee yhteisöjä haastavissa verokysymyksissä*. Noudettu 19.1.2025 osoitteesta <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/yhteistyö-ja-palvelut/ennakollinen-keskustelu/>
- Verohallinto. (2025c). *Ennakkoratkaisuhakemus*. Noudettu 19.1.2025 osoitteesta <https://www.vero.fi/yritykset-ja-yhteisot/yhteistyö-ja-palvelut/ennakkoratkaisu-tai-poikkeuslupa/>
- Verohallinto. (2025d). *Verohallinnon päätös veroilmoituksessa annettavista tiedoista*. Noudettu 1.3.2026 osoitteesta <https://www.vero.fi/syventavat-vero-ohjeet/paatokset/62189/verohallinnon-paatos-veroilmoituksessa-annettavista-tiedoista8/>
- Verohallinto. (2025e). *Verovalitusmenettelyä koskeva ohje, VH/178/00.01.00/2025*. Edilex.
- Whaal. J. (2017). *Konserniverotuksen uudet työkalut 1/3: Ennakollinen keskustelu*. Verotus 3/2017. Edilex.

Virallislähteet

HE 291/1993 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle valtion virkamieslaiksi ja laiksi virkaehtosopimuslain muuttamisesta.

- HE 309/1993. Hallituksen esitys Eduskunnalle perustuslakien perusoikeussäännösten muuttamisesta.
- HE 46/1996 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle verotuksen ennakkotietojärjestelmän uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.
- 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 117/2003. Hallituksen esitys Eduskunnalle hallintolain edellyttämiksi muutoksiksi verolainsäädäntöön.
- HE 76/2012 vp. Hallituksen esitys Eduskunnalle verotusta koskevaa ennakkopäätösvalitusta, verotusmenettelyä ja muutoksenhakua verotuksessa koskeviksi säännöksiksi.
- HE 29/2016 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle verotusmenettelyn ja veronkannon uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.
- HE 154/2017. Hallituksen esitys eduskunnalle laeiksi verotusmenettelystä annetun lain sekä verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annetun lain 18 ja 20 §:n muuttamisesta.
- HE 97/2017 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle veronkannon, verotuksen toimittamisen ja eräiden seuraamusmaksujen uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.
- HE 29/2018. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi oikeudenkäynnistä hallintoasioissa ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.
- HE 145/2022 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle julkisen hallinnon automaattista päätöksentekoa koskevaksi lainsäädännöksi.
- HE 224/2022 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle automaattista päätöksentekoa verotus- ja tulliasioissa koskevaksi lainsäädännöksi.
- HE 84/2025 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle laiksi raportoivien kryptovarapalvelun tarjoajien tiedonantovelvollisuudesta verotuksen alalla ja eräiden lakien muuttamisesta.

HE 157/2025 vp. Hallituksen esitys eduskunnalle sähköistä tiedoksiantoa Verohallinnossa koskevaksi lainsäädännöksi.

HaVM 39/2022 vp. Valiokunnan mietintö hallituksen esityksestä eduskunnalle julkisen hallinnon automaattista päätöksentekoa koskevaksi lainsäädännöksi.

PeVL 55/2014 vp. Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle eräiden hallintoasioiden muutoksenhakusäännösten tarkastamisesta.

PeVL 81/2022 vp. Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle julkisen hallinnon automaattista päätöksentekoa koskevaksi lainsäädännöksi.

PeVL 88/2022 vp. Perustuslakivaliokunnan lausunto hallituksen esityksestä eduskunnalle automaattista päätöksentekoa verotus- ja tulliasioissa koskevaksi lainsäädännöksi.

Oikeuskäytäntö

KHO 1998:73.

KHO 2002:43.

KHO 2003:81.

KHO 2010:13.

KHO 2012:21.

KHO 2012:69.

KHO 2012:103.

KHO 2016:196.

KHO:2016:200.

KHO 2021:18.

KHO 2021:61.