

JUHLAJULKAISU

LASSI KILPI

1920 • 4/2 • 1990

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS

Vammala 1989 Vammalan Kirjapaino Oy

ISSN 0356-7222

ISBN 951-855-116-2

ISBN 978-951-855-868-5 (PDF)

Veroviranomaisten antamien neuvojen ja ennakkoratkaisujen sitovuudesta

Tässä esityksessä tarkoitukseni on pohtia verovelvollisen ennen lopullisen verotuksen toimittamista hankkimien neuvojen, (ennakko)ratkaisujen tai veroviranomaisten lopullista verotusta edeltävien hallinto-toimien sitovuutta lopulliseen verotukseen nähden asianosaisten kesken ja sivullistahoon nähden. Lähinnä otan tarkastelun kohteeksi ennakkoperintään ja välittömään verotukseen liittyviä eräitä yleisiä hallintotoimia ja -lainkäyttöön kuuluvia tapauksia. Virikkeen aiheelleni on antanut se, että muistan verohallinnon työskentelyajoilta tilanteita, joissa verovelvollinen tai työnantaja pyrki ennakkoon saamaan sitovia neuvoja tai viittasi siihen, että kysymykseen oli suullisesti tai muutoin otettu sitovasti kantaa ennen toimenpiteeseen ryhtymistä. Viime aikoina on jonkin verran annettu tämän teeman tiimoilta oikeustapauksia, mutta on aikaisemmin käsittelemätöntäkin. Aiheen laajuudesta johtuen jätän tutkimuksen ulkopuolelle kysymyksen vakiintuneen verotus- tai oikeuskäytännön vaikutuksesta, veroviranomaisten yleisohjeiden sitovuudesta sekä kysymyksen siitä, miten sitoviksi koetaan esimerkiksi korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisut.

Kokemuksieni mukaan verovelvolliset eivät yleensä koe asioimista verotoimistoissa kovin miellyttävänä. Veroasiat ovat niin monimutkaisia ja »ikäviä», että verovelvollinen mielellään haluaisi, että jokin hänen kohdallaan uusi kysymys tulisi kerralla selvitettyksi. Myös veroviranomaisille olisi mielekästä, että kysymykseen saataisiin heti alusta lähtien selkeä kanta, jota voitaisiin noudattaa asianomaisten verovelvollisen kohdalla johdonmukaisesti. Toisaalta oikeussuojalla pyritään aineellisesti oikeaan lopputulokseen. Verovelvollisen on syytä ennen oikeustoimeen ryhtymistä selvittää sen verotuksellinen kohtelu. Jos asiassa ennen lopullisen verotuksen toimittamista tutkitaan sama kysymys, eikö jo alusta lähtien olisi syytä saada sitova kannanotto. Eri-tyisen tärkeätä tämä on työnantajasuoritusten osalta, koska ne ovat lo-

pullisia suorituksia ja erehtyminen aiheuttaa periaatteessa hallinnollisia sanktioita.

Yleisessä prosessioikeudessa viranomaisen päätöksen sitovaa vaikutusta kutsutaan *oikeusvoimaksi*. Merikoski on luonnehtinut, että oikeusvoimainen päätös on pysyvä ja järkkymätön. Sitä ei päätöksen antanut eikä myöskään ylempi viranomainen voi toisensisältöiseksi muuttaa. Se tarkoittaa järjestää ratkaistavana olleen asian lopullisella tavalla.¹ *Hallinto-oikeudellisessa lainkäyttömenettelyssä* annettujen päätösten oikeusvoimaisuuteen voidaan yleensä soveltaa yleisprosessuaalisia periaatteita.² Vero-oikeudessa on katsottu, että verotuspäätös saa oikeusvoiman, mutta oikeusvoimaan tekevät merkittävän poikkeuksen jälkiverotusmahdollisuudet ja (aikaisemmin myös verotuslaissa ollut) perusvalitusmahdollisuus (joka vieläkin on verojen ja maksujen perimisestä ulosottotoimin annetun lain 8 §:ssä). Vero-oikeudessa on katsottu, että sitova vaikutus liittyy verotuspäätöksen osatekijöihin³.

Yleisprosessioikeudessa oikeusvoiman negatiivisella vaikutuksella tarkoitetaan sitä, ettei kannetta, joka on lainvoimaisella tuomiolla ratkaistu, saa enää ottaa uudelleen tutkittavaksi. Oikeusvoiman positiivinen vaikutus ilmenee sillä tavoin, että jos oikeusvoimaisesti ratkaistu seikka on uudessa oikeudenkäynnissä ennakkokysymyksen luonteinen, niin se on ilman muuta asetettava tuomioperusteeksi.⁴ Käytännössä negatiivinen vaikutus on tärkeämpi. Hallinto-oikeudessa oikeusvoimaisuuden vaikutusteho on heikompi kuin siviili- ja rikosprosessissa.⁵ Oikeusvoiman objektiivisella ulottuvuudella tarkoitetaan siviiliprosessissa sitä, missä laajuudessa tuomion sisällitys tulee sitovaksi. Merikoski katsoo, että hallinto-oikeudessa oikeusvoimaisuus ei voi ulottua asiaan laajemmalti kuin siltä osin, miltä se on ollut lainkäyttöelimestä tutkittavana. Tähän liittyy se rajoitus, että päätöksen perusteet — so. päätöksen pohjaksi pantu tosiseikasto ja kannanotot ennako- eli esikysymyksissä — eivät yleensä saavuta oikeusvoimaa.⁶ Oikeusvoiman subjektiivinen ulottuvuus koskee hallintoasioissa yleensä asianosaisia.

Lopullisessa verotuksessa asianosaisia ovat verovelvollinen ja veronsaajat. Ennakkoperinnässä asianosaissuhde ja sivullistaho mielenkiintoisella tavalla vaihtelevat; eräissä tapauksissa asianosaisina ovat pelkästään verovelvollinen ja veronsaaja ja työnantaja on sivullistaho, mutta työnantajasta tulee laiminlyöntitapauksissa asianosainen ja pal-

¹ Merikoski, Hallinto-oikeuden oikeussuojajärjestelmä, Vammala 1968, s. 80.

² Merikoski, s. 80.

³ Andersson, Kommentar till beskattningslagen, Vammala 1988, s. 114 ja 127.

⁴ Merikoski, s. 459.

⁵ Merikoski, s. 459.

⁶ Merikoski, s. 459.

kansaaajan asema muuttuu sivullistahoksi. Työnantajan sosiaaliturvamaksun osalta asianosaisia ovat työnantaja ja valtio palkansaaajan ollessa sivullistaho. Tällä jaottelulla on lähinnä teoreettista merkitystä enkä ole syvemmin tutkinut, löytyisikö tälle kestävämpääkin painavuutta. Kuitenkin näyttää siltä, että sivullistahoon sitovuusvaikutus on erilainen kuin asianosaissuhteessa.

Hallintotoimien oikeusvoiman saavuttamisesta Merikoski toteaa kysymyksen varsin vaikeaksi. Hän toteaa, että oikeustoimisista hallintotoimista voi melkoinen osa tulla oikeusvoimaisiksi. Oikeusvoimaa eivät saa esim. hallintosäädökset eli hallinnolliset yleismääräykset. Ulkoiset hallintotoimet voivat saada oikeustoimen. Kielteiset hallintotoimet (esim. hakemusten ja anomusten hylkääminen) eivät yleensä tule oikeusvoimaisiksi. Kielteinen päätös ei aina ole esteenä uuden hakemuksen tekemiseen samassa asiassa. Jos hallintotoimella on perustettu yksityisille taloudellista laatua olevia oikeuksia, viittaa se Merikosken mukaan siihen, että hallintotoimi on tuleva oikeusvoimaiseksi. Viime kädessä riippuu ratkaisu kuitenkin aina siitä, onko hallintotoimi tarkoitettu muuttumattomaksi vai ei.⁷

Verotus voidaan luonnehtia toisaalta relevanttien tosiseikkojen oikeudelliseksi arvosteluksi, toisaalta enemmän mekaaniseksi toiminnaksi tosiseikkojen hankkimiseksi ja niiden toimenpiteiden suorittamiseksi, joihin oikeudellinen arvostelu antaa aiheen. Näin on Andersson luonnehtinut lähinnä lopullista verotusta ja sen jälkeistä tilaa.⁸ Lopullisessa verotuksessa merkityksellisiä ovat tosiseikat⁹, joiden pohjalta oikeudellinen arvostelu tehdään.

Tämä riittänee lyhyeksi teoreettiseksi taustatiedoksi, sillä seuraavaksi esitettävät käytännön tilanteet selvittänevät lukijalle sitovuusvaikutuksen. Aion käsitellä kysymystä paitsi asianosaisten kesken myös suhteessa sivullistahoon, sikäli kuin tällaista jakoa on mahdollista tehdä.

Verovelvollisen keinot hankkia selkoa etukäteen

1. Oikeusnormin oma tulkitseminen

Tavallisen maallikon mahdollisuudet tulkita lainsäädännöksiä ovat käytännössä verrattain suppeat. Kysymykseen tulevien oikeusnormien sel-

⁷ Merikoski, s. 80—83.

⁸ Andersson, Verotuslain kommentaari, Vammala 1979, s. 128.

⁹ Kilpi, Defensor legis 1987, s. 1 ss.

vittäminenkin voi olla ylivoimaista. Lakitekstissä käytettävä erikoisnasto poikkeaa tavallisesta kielenkäytöstä¹⁰. Lain sanamuoto saattaa vaikuttaa konstikkaalta. Varsin usein käy niin, ettei maallikko ymmärrä lakitekstiä. Lisävaikeuden aiheuttaa se, että asia ei aina ratkea yhtä lainkohtaa tutkimalla, vaan pitäisi tuntea kokonaisuus, osan suhde kokonaisuuteen, oikeuskäytäntö ym.

Laajasta ja korkeatasoisesta vero-oikeuden kirjallisuudesta voi periaatteessa löytyä vastaus kysymykseen. Käytännössä vain veroasioiden kanssa työskentelevät osaavat etsiä, mistä saavat vastauksen ongelmalle. Siten tämäkin mahdollisuus on tavallisen maallikon ulottumattomissa.

2. Suulliset tiedustelut ja neuvot

Luullakseni valtaosa etukäteistiedusteluista tehdään suullisesti veroviranomaisille. Lähinnä neuvoa kysytään välittömän verotuksen osalta vero toimistoista ja -virastoista, ennakkoperinnän osalta ennakontarkastajilta (varsinkin työnantajat) sekä lääninverovirastoista. Pääosa kyselyistä koskenee verrattain selviä tapauksia: luontoisetujen arvostamista, (oman) asunnon luovutukseen liittyviä verotusseuraamuksia tms. Vastaukseen vaikuttaa se, mitä tietoja on kysyttäessä annettu. Selvissä, asiatiedoiltaan yksinkertaisemmissa tapauksissa kysyjä saa tiedon tiedustelemansa seikan verotuksellisesta käsittelystä eikä siitä syntyne puolin tai toisin epäselvyyttä myöhemminkään. Suullisessa neuvonnassa heikkoutena on kuitenkin, osaako, ymmärtääkö tai haluaako kysyjä esittää kaikkia asiaan vaikuttavia seikkoja. Edes lisätietoja kysymällä vastauksen antaja ei voi aina varmistua siitä, saako hän kaikki tarvittavat tiedot esille. Monimutkaisemmissa tai tulkinnanvaraisissa tapauksissa, varsinkaan puhelimesta esitettyyn kyselyyn, vastaaja tuskin uskaltaakaan antaa varmaa neuvoa, vaan antanee ohjauksen käyttäen muita keinoja (esim. ennakkotietohakemus keskusverolautakunnalta). Kun suullisesti saatua neuvoa ei voida näyttää myöhemmin toteen, kysyjä ei voi pätevästi vedota saamaansa suulliseen neuvoon. (Ks. kuitenkin myöhemmin esitystä itsenäisestä yrittäjästä).

¹⁰ Toimiessani 1970-luvulla verohallinnossa vastasin satoihin puhelintiedusteluihin. Aikaa myöten kokemus opetti, ettei kysyjä ymmärtänyt laissa olevaa sanontaa vaan se oli koetettava selittää kysyjälle sillä tavalla, että löytyi »yhteinen kieli» eli vastaus oli muunnettava lakitekstiä laveampaan tavalliseen kieleen.

3. Hallintotoimet ja kirjalliset ennakkoratkaisut tms.

Ennakkoperintälain 16 §:n 1 momentissa tarkoitettu ennakonpidätystä koskeva määräys

Eräitä tulokannavaraisuuksia saattaa syntyä jo siinä vaiheessa, kun palkansaaja-verovelvollinen hakee muutosta ennakonpidätystunnukseen, josta nykyään käytetään nimitystä henkilökohtainen pidätysprosentti. Verokortti valmistetaan pääsääntöisesti automaattisesti viimeksi toimitetun verotuksen tietojen perusteella. Pidätysprosenttiin on mahdollisuus hakea muutosta esimerkiksi siitä syystä, että verovelvollisella on uutta velkaa, joiden korkoja hän vaatii otettavaksi huomioon pidätysprosentissa.¹¹ Velkojen korkojen vähennysoikeus saattaa olla rajoitettu, mikä tulee jo tässä yhteydessä tutkittavaksi. Lähinnä kysymyksen saattaa tulla, ovatko kysymyksessä asuntolainakorot, ansiotoimintaan liittyvien velkojen korot vai muun velan korot. Muutosta haettaessa aineelliset edellytykset tutkittaneen verotoimistossa ainakin jossakin määrin (pankin todistus vaaditaan näytöksi), joskin menettely saattaa olla varsin summaarista. Määrät — ja usein edellytyksetkin — ovat arvioon ja jopa tulevaisuuden tapahtumiin perustuvia. Sitooko tässä yhteydessä otettu kanta?

Ennakkoperintävaiheessa ei lopullisen toimenpiteen tarvitse olla vielä tapahtunut. Vasta lopullisessa verotuksessa voidaan todeta verovuonna tapahtuneet tosiseikat ja tällöin tutkitaan ja vahvistetaan, mihin vähennyksiin verovelvollinen on oikeutettu. Voihan käydä niinkin, että aiotu hanke raukeaa. Verovelvollisella on myös lopullisessa verotuksessa mahdollisuus esittää tahdonvaltaisia vaatimuksia, joita hän voi esittää vielä verotusta toimitettaessa, kunhan vaatimus on esitetty ennen verotuksen päättymistä. Siten ennakonpidätystä koskevan määräyksen yhteydessä otettu kanta ei voi olla lopullista verotusta sitova, joskin sillä on oma aiheutodistusarvonsa.

Pidätysprosentin muutosta koskevaan päätökseen voidaan hakea muutosta lääninoikeudelta (EPL 51 §), jonka on käsiteltävä valitus kiireellisesti (EPL 52 §). Lääninoikeuden ratkaisu perustuu sille esitettyyn näyttöön. Lääninoikeuden ratkaisu ehtinee tulla ennen verotuksen päättymistä. Sitooko lääninoikeuden ratkaisu ehdottomasti lopullisessa verotuksessa? Ei välttämättä, sillä verovelvollinen voi esittää lisäselvitystä tai -näyttöä, samoin verottaja voi esittää oman selvityksensä. Ajan kuluminen monesti selkiyttää tilanteen, mikä saattaa olla verovelvollisen vaatimukselle eduksi.

¹¹ V. 1989 muutoksen tulee olla olennainen, ks. tarkemmin edellytyksistä Verohallituksen päätös 5. 1. 1989 n:o 67/1989.

Kun kysymyksessä on ennakoperintä ja asian ratkaiseminen lopullisessakin verotuksessa riippuu silloin esitettävästä näytöstä, ei ennakoperinnässä otettu kanta sido lopullisesti saman vuoden lopullista verotusta tai seuraavia vuosia.¹²

Verokortin ennakonpidätystunnuksen puitteissa sitovuutta kuitenkin on verovelvollis-veronsaaja- ja sivullis-(työnantaja) suhteissa. Verokortin lähettämisen jälkeen veronsaaja ei voi palkansaajaan nähden esittää erillistä ennakonpidätyksen suoritusvelvoitusta verokorttiin merkityn, myöhemmin mahdollisesti liian alhaiseksi osoittautuvan henkilökohtaisen pidätysprosentin johdosta, vaan se jää lopullisen verotuksen »loppuselvittelyyn». Verokorttiin nähden työnantaja on sivullistahossa; hänen velvollisuutensa ei ole pääsääntöisesti tutkia, onko pidätysprosentti oikea. Sivullistaholla sitovuus näkyy siinä, että työnantaja voi suhteessa veronsaajaan vedota toimineensa verokortissa ilmenneen pidätystunnuksen mukaan. Jos työnantaja poikkeaa verokortin pidätysprosentista toimittamalla sitä pienemmän ennakonpidätyksen, tulee häntä periaatteessa koskemaan ennakoperintälain 24 §:n maksuvelvollisuus, jolloin työnantajan asema muuttuu asianosaiseksi suhteessa veronsaajaan. Palkansaajakaan ei voi veronsaajaan nähden esittää vaatimusta, että hänen hyväkseen voitaisiin lopullisessa verotuksessa lukea muuta kuin vain todella peritty tai palkkakirjanpidon mukaan perittäväksi tarkoitettu mutta tilittämättä jätetty ennakonpidätys. (Työnantajalle ennakoperintälain 24 §:n 2 mukaan maksuunpantua puuttuvan ennakonpidätyksen määrää ei lueta palkansaajan hyväksi lopullisessa verotuksessa, vaan palkansaajan maksettua veron tuosta palkasta, saa työnantaja hakea maksuvelvollisuutta takaisin. Palkansaaja on tässä puolestaan sivullistahon asemassa.) Toimitetun ennakonpidätyksen korjaaminen on mahdollista ennakoperintälain 23 §:ssä tarkoitettulla tavalla eli tapahtuu pääasiassa työnantaja—palkansaajasuhteessa, joskin veronsaajalle jää alipidätystapauksessa edellä selostettu maksuunpano-oikeus. Liikaa perittyä ennakkoa ei palkansaajalla ole oikeutta kesken palkanmaksuvuotta hakea valtiolta takaisin, vaan hänen olisi käytettävä ennakoperintälain 23 §:n mahdollisuutta tai 16 §:n menettelyä, muussa tapauksessa lopullinen selvittely jää lopullisen verotuksen yhteyteen, jollei sitten kysymyksessä ole ennakoperintälain 55 §:n tapaus.¹³

¹² Korkeimmassa hallinto-oikeudessa näitä asioita on vain muutamia vuodessa. Monesti ne tulevat vireille niin myöhään, että palkanmaksuvuosi on jo kulunut umpeen. Asiat ovat EPL 53 ja 54 §:n mukaan valitusluvan varaisia. Kun ne ovat varsin näyttöpitoisia ja vuosikin on jo kulunut umpeen, valituslupia lienee myönnetty vain harvoin.

¹³ WSOY tietopalvelut: Ennakoperintä, 9: 27—29.

Ennakonkanto

Edellä selostettu soveltuu pitkälti myös ennakoperintälain 4 luvussa tarkoitettuun ennakonkantoon, jonka määrää veropiirin verojohtaja viimeksi toimitetun verotuksen perusteella valtiovarainministeriön määrämällä tavalla korotettuna. Verokorttiin verrattuna tässä on se mahdollisuus, että verojohtaja voi määrätä ennakon korotettavaksi ennakoperintälain 43 §:ssä säädetyin edellytyksin. Muutoin (verovuoden umpeen kuluttua) ennakoverovelvolliselle ei enää voida määrätä ennakkoa. Ennakonkantoon on mahdollisuus hakea alennusta ennakoperintälain 46 ja 47 §:ssä säädetyin tavoin verojohtajalta. Myös ennakonkannon kokonaan poistamista voi hakea verojohtajalta ennen verovuoden päättymistä, muussa tapauksessa loppuselvittely jää lopulliseen verotukseen. Ennakonkannon sitovuus ulottuu määrään; verovelvolliselle määrätty ennakovero luetaan hänen hyväkseen lopullisessa verotuksessa siitä riippumatta, onko hän sen maksanut vai ei (tällöin jatkuu ennakoveron perintä).

Ennakonkannon peruste ei yleensä ottaen sido veronsaaja-verovelvollisuhteessa lopullista verotusta. Sitovuusongelmaa ei kuitenkaan yleensä syntyne kuin niissä rajanvetotapauksissa, onko verovelvollista jonkin suoritukseen nähden pidettävä liikkeen- tai ammatinharjoittajana vai olisiko suoritusta pidettävä lähempänä henkilökohtaiseen tuloon kuuluvana palkkatulona tai kenen tulosta on kysymys (ns. miniosaakeyhtiöt, joissa tulo kohdistetaan pääosakkaalle — yhtiölle on määrätty ennakonkanto, mutta lopullisessa verotuksessa katsotaankin, että tulo on pääosakkaan henkilökohtaista palkkatuloa).

Mielenkiintoinen ratkaisu KHO:sta osoittaa, että aiheutodisteluna ennakonkanto on voitu ottaa huomioon. KHO:n ratkaisussa 12. 12. 1984 t. 5866 (1984 B II 619) katsottiin maatilatalouden yrittäjäpuolisoiden osalta ansiotulon jakamista koskevasta tahdonvaltaisesta vaatimuksesta, että ansiotulo voitiin jakaa vasta lääninoikeudessa esitetyn vaatimuksen johdosta, kun ansiotulo oli verovelvollisen (varsinaisen yrittäjän) vaatimuksesta verovuotta edeltäneinä vuosina jaettu puolisoiden kesken eikä olosuhteissa ollut tapahtunut muutoksia sekä avustavalle puolisolle oli verovuodelta maksuunpantu *ennakovero* maatilatalouden tulosta.

Ennakonkantoon liittyvissä asioissa on sitovuudesta syntynyt *vilpittömän mielen suojan* osalta oikeuskäytäntöä *itsenäisten yrittäjien* osalta. Ennakoperintälain 4 §:n 2 momentissa säädetään, että jos työn tai tehtävän suorittaja on tässä toiminnassaan itsenäinen yrittäjä, siitä suoritettavaa korvausta ei kuitenkaan pidetä palkkana. Tällöin ei työn-

antaja ole velvollinen toimittamaan suorittamastaan palkasta ennakonpidätystä eikä suorittamaan työnantajan sosiaaliturvamaksua. Periaatteessa pitäisi ennakkooverolippua ensi kertaa annettaessa huolellisesti verotoimistossa tutkia ennakonkannon perusteet. Tämäkin on tulevaisuudessa tapahtuvien tosiasioiden ennakoimista, joten sitovaa kantaa verotoimisto ei pysty ottamaan.¹⁴ Kuitenkin käsitykseni mukaan tutkimisvelvollisuuteen näkyy suhtauduttavan vaihtelevalla ponnekkuu-della, koska lopullisen verotuksen kannalta ei toimitetulla ennakko-perintätavalla ole merkitystä. Siten ennakkooverolippu saatetaan antaa ai-van liian löysin perustein.¹⁵

Periaatteessa työn teettäjä on velvollinen tutkimaan hänelle esite-tystä ennakkooverolipusta, onko sitä ylipäättään annettu kysymyksessä olevaa itsenäisen yrittäjän toimintaa varten. Esimerkiksi jos verovelvol-linen esittää varallisuusverotusta tai kiinteistötuloa koskevan ennakko-verolipun, ei työnantaja voi jättää toimittamatta ennakkoa pelkästään sen perusteella. Työn teettäjän tulisi varmistaa ennakkooverolipun sel-vitysosasta tai verotoimistosta, onko ko. yrittäjälle määrätty ennakko-verolippu *kysymyksessä olevaa toimintaa varten*.¹⁶ Laissa on määrät-ty hyvin vaikea kysymys muun kuin veroviranomaisen ratkaistavaksi. Työnantajan sosiaaliturvamaksun suhteen työn teettäjä on asianosai-nen suhteessa valtioon, kun taas se on sivullistaho myönnettyyn en-nakkooverolippuun nähden, joskin ennakon pidättämättä jättäminen »lain vastaisesti» tekee työnantajasta asianosaisen suhteessa valtioon.

Oikeuskäytännössä on annettu vilpittömän mielen suojaa veroviran-omaisten ulkonaisten kannanottojen mukaisesti vilpittömässä mielessä toimineille työnantajille heidän katsoessaan itsenäisiksi yrittäjiksi ve-roviranomaistenkin käytännössä sellaiseksi lukemia henkilöitä.¹⁷ Tämä on koskenut nimenomaan ennakko-perintälain 24 §:ssä tarkoitettuja maksuunpanoja. Osaksi tähän on vaikuttanut lainkohdan vaikeatulkintaisuus sekä epäilemättä veroviranomaisten oma kannanotto ennakon-kannossa ja sitä edeltäneissä lopullisissa verotuksissa.¹⁸ Oikeusta-pauksista mainittakoon KHO 1978 II 618 ja 619 sekä 1979 II 622 ja 10. 10. 1980 t. 355—356 (1980 II 604).^{18a}

Sensijaan vilpittömän mielen suojaa ei luonnollisestaan voi olla en-

¹⁴ Sama: Ennakko-perintä, 5: 5 ss.

¹⁵ *Kilpi*, Defensor Legis 1981, s. 13 ss.

¹⁶ WSOY tietopalvelut: Ennakko-perintä, 5: 6.

¹⁷ *Kilpi*, DL 1981 s. 15.

¹⁸ *Kilpi*, DL 1981, s. 14 s.

^{18a} Kirjallisuudessa on käsitelty paljonkin itsenäisen yrittäjän käsitettä, ks. kirjalli-suusluetteloa esim. Defensor Legis s. 258 alaviitteestä 13, WSOY tietopalvelut: Ennakko-perintä, luku 5 ja sivulla 5: 12 esiintyvä luettelo.

nakkoverovelvolliselle itselleen sikäli, ettei hän voi itseään koskevaan aikaisempaan verotuskäytäntöön ja saamiinsa ennakoverolippuihin vedoten vaatia jatkossa ennakoverolipun saamista, jos perustellusti katsotaan, ettei perusteita ennakoverolipun antamiselle enää ole (ns. saatutettuun oikeuteen ei verotuksessa voida vedota).

Oma käsitykseni on, että verotoimistoissa voitaisiin ennakverolippua haettaessa järkevämminkin tutkia aineelliset edellytykset. Siten voitaisiin melkoisesti välttyä nyt esiin tulevista ristiriitaisista tilanteista, joissa veronsaajan eri edustajat arvioivat asian toisin.

Ennakkoratkaisu

Ennakoperintälain 17 §

Työnantajan sosiaaliturvamaksusta annetun lain 8 §

Rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta annetun lain (jäljempänä lähdeverolaki) 12 §

Ennakoperintälain 17 §:ssä tarkoitettua ennakkoratkaisua voi palansaajan lisäksi hakea työnantaja. Viimeksimainitun osalta käyttöalaa lisää työnantajan sosiaaliturvamaksusta annetun lain 8 §. Työnantajan sosiaaliturvamaksun osalta tämä ennakkoratkaisumahdollisuus on ainoa, koska keskusverolautakunta ei voi antaa tältä osin ennakkotietoa¹⁹.

Ennakkoratkaisua voidaan hakea ennakoperintälain 17 §:n mukaan vain *ennakonpidätyksen toimittamista* varten eli jos syntyy epäselvyyttä siitä, onko ennakonpidätys toimitettava tai mitä ennakonpidätystä toimitettaessa muutoin on noudatettava. Vastaavat edellytykset ovat työnantajan sosiaaliturvamaksun osalta. Lopullista verotusta varten tällaista ennakkoratkaisua ei ole mahdollista saada, vaan sitä varten on olemassa ennakkotiedon hakeminen keskusverolautakunnasta.

Lähdeverolain 12 §:n mukaan ennakkoratkaisua voidaan hakea, milloin syntyy epäselvyyttä lain 1 §:n 3 momentin kansainvälistä sopimusta koskevien säännösten soveltamisesta lähdeveron perinnässä tai siitä, onko lähdeveron perimistä koskevia säännöksiä sovellettava, taikka siitä, mitä lähdeveron perimisessä muutoin on noudatettava.

Työnantajan sosiaaliturvamaksu on luonteeltaan lopullinen työnantajan kannettavaksi jäävä maksu, jota ei enää seuraa erillinen lopullinen verotus. Näin on useimmiten laita myös lähdeveron osalta, joskin siinä voi eräissä tapauksissa tapahtua vielä verotuslain mukaista lopul-

¹⁹ Ks. verotuslain 69 §:n 1 momenttia.

lista verotusta (esimerkiksi suorituksen saajan yleistä tai rajoitettua verovelvollisuutta koskeva kysymys).

Ennakkoratkaisua haetaan ennakkoperinnän ja työnantajan sosiaaliturvamaksun osalta työnantajan kotikunnan lääninverovirastolta. Lähdeveron osalta ennakkoratkaisun antaa se lääninverovirasto, jonka virka-alueella lähdeveron perimiseen velvollisen kotikunta on. Ennakkoperintälain 17 §:n 2 momentin ja lähdeverolain 12 §:n 2 momentin mukaan sen, joka tekee 1 momentissa tarkoitetun pyynnön, on esitettävä asian ratkaisemiseksi tarvittava selvitys. Vaatimus johtuu siitä, että ennakkoratkaisulla on sitova vaikutus, sillä ennakkoperintälain 17 §:n 2 momentin (ja työnantajan sosiaaliturvamaksusta annetun lain 8 §:n) mukaan työnantajan pyynnöstä annettua ratkaisua samoin, palkansaajan vaatiessa sitä työnantajalta, hänen pyynnöstään annettua ratkaisua on noudatettava siinä ennakkoperinnässä, jota varten se on annettu. Ratkaisun voimassaoloaikaa ei saa ulottaa yli ratkaisun antamista seuraavan kalenterivuoden päättymisen. Lähdeverolain 12 §:n 2 momentissa on vastaavanlainen säännös.

Esitetyllä selvityksellä on keskeinen ja ennakkoratkaisun sisältöön vaikuttava merkitys. Jollei hakemuksessa ole kaikkia asiaan vaikuttavia seikkoja tuotu esille, tulee hakijalle varata tilaisuus täydentää hakemusta.²⁰ Leino²¹ toteaa, että »EPL 17 §:n mukaisen ratkaisun hakeminen on sellaista hakemuslainkäyttöä, että siihen ei voida katsoa liittyvän päätöksen antavan viranomaisen tutkimisvelvollisuutta.» Tällä hän tarkoittanee sitä, että ennakkoratkaisun perusteeksi otetaan hakemuksessa esitetyt tiedot, joiden paikkaansapitävyyttä ei viran puolesta lähdetä tutkimaan. Ennakkoratkaisuhakemuksille on ominaista se, että vastapuolta eli paikallisia veronsaajia ei hakemusvaiheessa kuulla, vaan lääninverovirasto toimii itse julkisen vallan valvojana. Koska ennakkoratkaisun antaa työnantajan kotikunnan lääninverovirasto, saattaa etäisyyttä paikalliseen veroviranomaiseen olla. Siten on selvää, että ennakkoratkaisu voi olla sitova vain, jos hakemuksessa annetut tosiasiatiedot pitävät paikkaansa (oikeat ja riittävät tiedot; ei olosuhteiden olennaista muutosta, ratkaisussa mahdollisesti asetettuja ehtoja tai oletuksia on noudatettu) sekä lainsäädäntö ei ratkaisun voimassaoloaikana päätökseen vaikuttaneiden tekijöiden osalta muutu.²²

²⁰ Lakimiesliiton Kustannus Oy — Lakimiesliiton koulutuskeskuksen 9. 10. 1984 järjestämällä kurssilla »Veroseuraamusten ennakointi ja ennakkotiedon hakeminen» on osastopäällikkö Unto Leino pitänyt seikkaperäisen esityksen ennakkoratkaisusta ennakkoperinnän sekä perintö- ja lahjaverotuksen osalta. Esityksen sivuilla 4—7 on esitetty luettelo niistä selvityksistä, joita tavallisimpiin hakemuksiin tulisi esimerkiksi Uudenmaan lääninveroviraston mukaan liittää.

²¹ Ks. kohtaa 20.

²² Sama s. 10.

Ennakkoratkaisun sitovuuden osalta on ennakkoperintälain 17 §:ssä säädetty, että ennakkoratkaisu on sitova siinä ennakkoperinnässä, jota varten se on annettu, palkansaajan osalta kuitenkin, jos hän sitä vaatii työnantajalta. Palkansaajan ennakkoratkaisuhakemukset koskevat useimmiten kysymystä siitä, onko saatavasta suorituksesta perittävä lainkaan tai joltain osin ennakkoa. Kysymys liittyy joko yleensä ko. tulon katsomiseen veronalaiseksi tai verovapaaksi tuloksi (esim. verosta vapaat kustannusten korvaukset, kuten päivärahat, tai kysymys vahingonkorvauksen tms. veronalaisuudesta, henkilökuntaetus tai 6 kuukauden sääntö). Osa kysymyksistä voi olla puhdasta aineellisoikeudellisen säännöksen soveltamista selvään tosiasiakysymykseen. Siten annetun ennakkoratkaisun sisällöllä, jos tosiasiapuolella ei ole enää näytöstä kysymys, voi tosiasiasa olla sama vaikutus lopullisessa verotuksessa, joskin lopullisessa verotuksessa voidaan itsenäisesti päätyä eri tulokseen.

Työnantajan hakemuksesta annettuun ennakkoratkaisuun ennakkoperinnän ja/tai työnantajan sosiaaliturvamaksun osalta pätee sama kuin edellä on selostettu yleisesti ennakkoratkaisun sitovuudesta. Jos tosiasiat on riittävästi ja oikein tuotu hakemuksessa esille eikä olosuhteissa ole tapahtunut muutoksia eikä laki ole muuttunut, työnantaja voi toimia ennakkoratkaisun mukaan. Jos ennakkoratkaisuun haetaan muutosta, ennakkoratkaisua on noudatettava. Jos muutoksenhakuviranomainen päätöksellään muuttaa ennakkoratkaisua, tuota päätöstä ei ennakkoperintälain 52 §:n mukaan ole sovellettava ennakonpidätykseen, joka on toimitettu tai olisi ollut toimitettava, ennen kuin työnantaja on saanut päätöksestä tiedon. Tässä on työnantajaa suojaava seikka. Sen sijaan työnantajan sosiaaliturvamaksusta annetun lain 17 §:n 5 momentissa on päinvastainen säännös. Vaikka valitus on tehty lain 8 §:ssä tarkoitettua lääninveroviraston (ennakko)ratkaisusta, valituksen johdosta annettua päätöstä on sovellettava myös sosiaaliturvamaksuun, joka on suoritettu tai olisi ollut suoritettava ennen päätöksen antamista.

Työnantajan tehdessä ennakkoratkaisuhakemuksen ei palkansaaja kuulla; palkansaaja on useimmiten sivullistaho. Siten ennakkoratkaisulla ei ole sitovaa vaikutusta palkansaajan lopulliseen verotukseen. Nimenomaan työnantajan hakemuksissa kysymys liittyykin veronsaajan ja työnantajan väliseen asianosaissuhteeseen, joten siinä ei välttämättä sivuta lainkaan kysymystä palkansaajan mahdollisesta lopullisesta verotuksesta. Esimerkkinä mainittakoon esimerkiksi KHO:n ratkaisu 24. 3. 1988 t. 1227 koskien huoltosuhteisessa suojatyössä oleville työrajoitteisille henkilöille maksettuja etuuksia. Päätöksessä todettiin, että kysymyksessä olevan kaupungin ei ollut osoitettu olleen työ-

rajoitteisten henkilöiden ennakoperintälain 4 §:ssä tarkoitettu työnantaja. Tuossa päätöksessä KHO ei edes voinut ottaa kantaa siihen, oliko työrajoitteisen henkilön saama etuus hänen verotuksessaan veronalainen tulo vai ei.

Lähdeveron osalta pätee sitovuuteen nähdäkseni pitkälti sama kuin edellä ennakoperinnän ennakkoratkaisun osalta. Kuitenkin niiden ennakkoratkaisujen suhteen, jotka koskevat kysymystä yleisestä tai rajoitetusta verovelvollisuudesta, on erityisesti painotettava, että asianomaiselle verolautakunnalle jää lopullinen sana. Yleinen verovelvollisuus, varsinkin jos se perustuu ns. kolmen vuoden sääntöön, on pitkälti näyttökysymys. Asuminen Suomessa ja olennaiset siteet selviävät monesti vasta tarkasteltaessa tosiasiatietoja lopullisessa verotuksessa (tai vasta sitäkin myöhemmin). Kun paikallista veroviranomaista ei kuulla, saatetaan lopullisessa verotuksessa päätyä toiseen tulokseen kuin lääninverovirasto on katsonut. Tosin näkemissäni tapauksissa on ollut siitä kysymys, että kaikkia verovelvollisuuteen vaikuttavia seikkoja ei ollut hakemuksessa tullut esille, jolloin ennakkoratkaisu ei voi olla sitova. Ennakkoratkaisun sitovuus suojaa kuitenkin lähdeveron perimiseen velvollista (lähdeverolain 12 §:n 2 mom.). Kun yleensä kysymyksessä on eläkeläiselle maksettava eläke, josta työnantajan sosiaaliturvamaksua ei ole suoritettava, ei suorituksen maksajalle koidu jälkiseurauksia tämän maksun osalta. Jos kysymys ei ole eläkkeestä, vaan periaatteessa työnantajan sosiaaliturvamaksun alaisesta palkasta, niin työnantajan sosiaaliturvamaksu tulee maksettavaksi samoin edellytyksin kuin edellä on selostettu työnantajan sosiaaliturvamaksulain 17 §:n 5 momentista. Lähdeverolakiin liittyy mielestäni tähänkin aiheeseen näiden ongelmia, mutta (oikeuskäytännönkin puuttuessa) en käsittele asiaa tältä osin enempää.

Lähdeverolaki on laadittu sellaiseksi, että suorituksen maksaja voi soveltaa lähdeverolakia (ja verosopimuksia) oma-aloitteisesti (ilman lähdeverokorttia) varmistuttuaan, että työntekijä on rajoitetusti verovelvollinen.²³ Lähdeverokortin sitovuuden osalta on pari oikeustapausta, joista ensimmäinen on julkaistu (ATK):

KHO 24. 3. 1986 t. 1083: Verojohtaja oli antanut sairaanhoitaja A:lle lähdeverokortin, jonka mukaan lähdeveroa oli perittävä 35 % siitä tulon osasta, joka ylitti 1 085 mk/kk edellyttäen, että verovelvollinen oli toimissa Suomessa vuonna 1983 enintään 100 päivää. Työnantaja peri lähdeveron lähdeverokortin mukaisesti. Lääninverovirasto kuitenkin maksuunpani työnantajalle perimättömän lähdeveron määrän katsoen, ettei A:lla ollut oikeutta Suomen ta-

²³ WSOY tietopalvelut: Ennakoperintä, 17: 12.

savallan hallituksen ja Ruotsin kuningaskunnan hallituksen välisen tulo- ja omaisuusveroja koskevan kaksinkertaisen verotuksen välttämiseksi tehdyn sopimuksen 20 artiklan 2 kohdan mukaan verohelpotukseen. KHO katsoi, ettei A:lla tosin ollut oikeutta puheena olevaan opiskelijoille myönnettävään verohelpotukseen, mutta koska A:lle annettuun lähdeverokorttiin oli kuitenkin tehty sellaisesta helpotuksesta merkintä, työnantajan ei voitu katsoa laiminlyöneen lähdeveron perimisvelvollisuuttaan, kun se oli perinyt veron lähdeverokorttiin merkityllä tavalla. Ottaen huomioon LähdeVL 1.3 ja 6.1 §:n sekä LähdeVA 5 §:n säännökset KHO pysytti lääninoikeuden päätöksen lopputulokset, jolla maksuunpano oli kumottu.

KHO 23. 9. 1986 t. 3632: Verojohtaja oli antanut puolalaiselle opiskelijalle lähdeverokortin, jossa veron määrää osoittavaan kohtaan oli merkitty »verovapaa 20 artikla». Merkinnän perusteella työnantaja jätti lähdeveron perimättä koko palkasta. Lääninverovirasto kuitenkin maksuunpani työnantajalle lähdeveron siltä osin kuin se oli jätetty perimättä 1 800 mk/kk tai 60 mk/pv ylittävältä palkan osalta, koska Suomen ja Puolan välisen verosopimuksen 20 artiklan 2 kappaleen mukaan opiskelija on oikeutettu verovapauteen vain elatusta varten välttämättömän määrän osalta.

KHO katsoi, että koska lähdeverokorttiin oli merkitty verovapautta koskeva ohje ilmoittamatta, että verovapaus toteutuu vain kyseisen verosopimuksen 20 artiklassa tarkoitetuin edellytyksin, työnantajalla on ollut riittävä syy olettaa, ettei lähdeveroa tarvitse periä palkasta miltään osin. Koska työnantajan ei ollut näytetty toimineen vilpillisessä mielessä, KHO pysytti lääninoikeuden ratkaisun, jolla maksuunpano oli kumottu.

Työnantajalle ei mielestäni voida edellä kuvatuissa tilanteissa ainakaan aineellisoikeudellisten säännösten osalta asettaa liiallista tutkimisvelvollisuutta, olkoonkin että lähdeverolaki on laadittu tavattoman ankaraksi työnantajaa kohtaan, ks. esim. lähdeverolain 11 §.²⁴

Ennakkoperintälaissa on vielä 55 §:ssä säädetty mahdollisuus hakea aiheettomasti pidätettyä ennakkoa takaisin. Säännös koskee sekä ennakonpidätystä että ennakonkantoa. Hakemus voidaan tehdä jo ennen lopullisen verotuksen toimittamista. Tässä saattaa tulla kysymyksen esimerkiksi kuuden kuukauden säännön soveltaminen tai muutoin verovapaasta tulosta pidätetyn ennakon palauttaminen. Tällais-

²⁴ Ks. kuitenkin WSOY tietopalvelut: Ennakkoperintä, 17: 12, jossa periaatteessa katsotaan, että lähdeverokortti vastaa ennakkoperinnässä käytettävää verokorttia ja sitä on verotuskäytännössä pidetty ohjeellisena eikä näin ollen työnantajaa sitovana. Kirjoituksessa esitetty varovainen kanta saattaa ollakin paikallaan, mutta silloin kun on kysymys veroviranomaiselta vaadittavasta erityistuntemuksesta esim. verosopimuksen soveltamisen suhteen, on kohtuutonta väittää, että se olisi vain ohjeellinen ja suorituksen maksajan olisi ryhdyttävä itse ottamaan selkoa sovellettavista todella vaikeista säännöksistä. Onhan työnantajan voitava tällaisessa tapauksessa luottaa lähdeverokortissa oleviin veroviranomaisten merkintöihin. Ks. myös 17: 14.

sa tapauksessa ratkaisun tekee sen läänin lääninverovirasto, jonka virka-alueella työnantajan kotikunta on. Ennakonkannon osalta ratkaisun antaa veropiirin verojohtaja. Varsinkin ensimmäisessä tapauksessa lääninverovirasto hankkineen yleensä vedenpitävän näytön, ennen kuin se määrää ennakonpidätyksen palautettavaksi. Siten saman kysymyksen osalta ei ole aihetta päätyä lopullisessa verotuksessa toisenlaiseen ratkaisuun.

Ennakkoperintälain 24 §:ssä tarkoitettu työnantajalle asetettu maksuvelvollisuus ei myöskään lopullisesti sido palkansaajan lopullista verotusta, koska tässäkin menettelyssä palkansaaja ei ole asianosainen eikä häntä edes kuulla. Tosiasiaselvityksen oikeudellinen arvostelu voidaan tehdä itsenäisesti lopullisessa verotuksessa. (Päinvastaisessa tilanteessa ei verolautakunnan kannanotto myöskään lopullisesti sido lääninverovirastoa sen harkitessa maksuvelvollisuuden määräämistä, mutta ennakkoperintälain 24 §:n 2 momentissa on merkittävä suoja, millöin työnantajalle ei voida määrätä ennakonpidätyksen osalta maksuvelvollisuutta).

Ennakkotieto keskusverolautakunnasta

Merkittävin ja laajin sitovista ennakkoon saaduista ratkaisuista on verotuslain 69 §:n 1 momentissa tarkoitettu ennakkotieto keskusverolautakunnasta. Ennakkotieto voidaan antaa lopullisen verotuksen lisäksi ennakkoperintää varten. Edellytykset on mainittu 2 momentissa. Ennakkotiedon antaminen pitäisi katsoa hakijalle erityisen tärkeäksi tai lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa tai verotuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi. Saman lainkohdan mukaan ennakkotietoa on, kun hakija tekee siitä vaatimuksen, sitovana noudatettava siinä verotuksessa tai ennakkoperinnässä, jota varten ennakkotieto on annettu. *Kilpi*²⁵ toteaa, että »ennakkotietoasiassa keskusverolautakunta ottaa hakijan antamien tietojen perusteella tosiasiaselvityksen päätökseensä. Tämän jälkeen ennakkotiedon sitovuutta arvostellaan sen perusteella, ovatko toteutuneet tosiasiat tämän selostuksen mukaisia. Näin ollen varsinainen ennakkotietohakemus kadottaa ainakin välittömän tosiasiatietomerkituksen. Tämän vuoksi ennakkotiedon hakijan, joka havaitsee päätökseen otetun tosiasiakertomuksen virheelliseksi, on joko pyydettävä uutta ennakkotietoa ja jätettävä aikaisempi käyttämättä, tai valitettava KHO:lle ja valituksessaan mainittava virheellisyydestä. Tällöin, jos virheellisyys on oikeudelliseen arvosteluun vai-

²⁵ DL 1987, Veroasian ajaminen KHO:ssa, s. 3.

kuttava, ennakkotieto poistetaan ja asianomainen saa siitä suorittamansa leimaveron takaisin. KHO ei ryhdy korjaamaan ennakkotietoa tosiasiatiedon osalta, koska se merkitsisi uuden ennakkotiedon antamista ensimmäisenä asteena. Tämä valitustie on huomattavasti pitempi.»²⁶

Yhteenvetona voidaan lausua, että kun lopullinen verotus perustuu tosiasiatietojen oikeudelliseen arviointiin²⁷, ei lopullista verotusta edeltävissä ennakkoperinnän eri vaiheissa otetuilla kannanotoilla ole sitovaa vaikutusta lopulliseen verotukseen nähden. Tällä ei suinkaan huononnetta verovelvollisen oikeusturvaa, vaan se on hänenkin etunsa mukaista. Myöskään niissä tapauksissa, joissa verovelvollinen ei ole asianosaissuhteessa vaan sivullistahossa, ei häneen nähden lyödä muussa prosessissa sitovaa vaikutusta. Selvästi sitovan vaikutuksen antavat ennakkoratkaisu ja ennakkotieto edellytyksin, että tosiasiat pitävät yhtä siinä asiassa. Sivullistaho on yleensä veronsaajaa vastaan suojattu, jos hän on noudattanut viranomaisten antamia määräyksiä (esim. verokortti). Vilpittömän mielen suojaa on eräissä tapauksissa annettu työnantajalle. Tästä teoreettisesti laaditusta esityksestä ei kuitenkaan pidä järkyttyä siinä mielessä, että eikö mikään ole sitovaa, sillä kyllä ylivoimaisesti suurin osa tiedusteluista selvitetään kaikkia osapuolia tyydyttävällä tavalla ihan suullisesti.

²⁶ Aliviitteessä 20 mainitussa koulutustilaisuudessa ovat Hannele *Liede* ja Ismo *Taikka* pitäneet esityksen keskusverolautakunnan ennakkotietojen osalta. *Andersson* on Verotuslain kommentaarissa selostanut ennakkotietomenettelyä.

²⁷ Ks. tarkemmin *Kilven* kirjoituksia Veronmaksajan oikeusturva verotuksessa, *Defensor Legis* 1977 s. 193—212, Valistuksen kosmetiikasta, *Verotus* 1979 s. 193—203 ja aliviitteessä 25 mainittu artikkeli.