

SUOMALAISEN LAKIMIESYHDISTYKSEN JULKAISUJA
C-sarja N:o 11

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS 75 VUOTTA

Toimituskunta

Antti Suviranta

Esko Hoppu

Paavo Kekomäki

Mikko Kämäräinen

Juhani Wirilander

Toimittaja

HELSINKI 1973

**SUOMALAINEN
LAKIMIESYHDISTYS
75 VUOTTA**

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS

ISBN 951-9068-24-4 (sid.)
ISBN 951-9068-25-2 (1/2 nahk.)
ISBN 978-951-855-876-0 (PDF)

Vammala 1973. Vammalan Kirjapaino Oy

Lassi Kilpi

Veroilmoitus – tahdonilmaisu vai tosiasialuettelo

Vero-oikeudessamme on ollut täysin yksimielinen käsitys siitä, ettei veroilmoitusta ole voitu pitää minään tahdonilmaisuna vaan viranomaisille annettuna ilmoituksena eräistä tosiasioista.¹ Tästä on myös epäilyksittä katsottu seuraavan, ettei verovelvollinen asian myöhemmissä vaiheissa ole sidottu veroilmoituksessa antamiinsa tietoihin,² vaan voi esteettä vaatia niistä poikkeavaa verotusta. Veroilmoitukselle on kuitenkin aina annettu tietty arvo todistusvelvollisuuden kannalta. Tämä veroilmoituksen todistusarvo voidaan lyhyesti ja

¹ Näin *Karl Willgren*, *Finlands finansrätt*. Tammerfors 1932 160; *Tapio Tarjanne*, Vero-oikeus, Turku 1939 s. 256 ja *Edward Andersson*, Johdatus vero-oikeuteen, Helsinki 1970 s. 67. Myös *Aarne Rekola*, Tulo- ja omaisuusverolaki, Porvoo 1947 s. 416, asettuu osittain samalle kannalle, mutta katsoo veroilmoituksella tietyllä tavalla olevan tahdonilmaisun luonne. Laajimmin kysymystä meillä lienee käsitellyt *Aaro Kauppi*, Veron määrääminen, Oulu 1950 s. 194. Hän mainitsee, kuinka verovelvollisen on itse esinnyttävä ensisijaisena selvitystenhankkijana. Hän ei tällöin toimi omaksi edukseen. Tästä johtuu, ettei veroilmoitusta voida pitää tahdonilmaisuna. Näin ollen veroilmoitus ei sido, ellei se ole vastannut tosiasiallista tilannetta. Hän pitääkin veroilmoitusta totuudenmukaisuusilmoituksena.

Muissa pohjoismaissa on ilmeisesti veroilmoitukselle annettu enemmän merkitystä tahdonilmaisuna kuin meillä. Täten esimerkiksi tuntuu siltä, että *Gösta Eberstein*, Om skatt till stat och kommun I, Stockholm 1932 s. 340, antoi veroilmoitukselle verovelvolliseen nähden suuremman sitovuuden hänen mainitessaan, että jos verovelvollinen hyvässä uskossa on antanut jonkin tiedon, joka sittemmin todetaan virheelliseksi, hänellä on mahdollisuus myöhemmin vastatodistuksilla osoittaa se virheelliseksi. *K. G. A. Sandström*, On taxering för inkomst eller förmögenhet, Stockholm 1940 s. 69, katsoo veroilmoituksella olevan kaksi tehtävää: 1) totuudenmukainen selostus verovelvollisen tuloista ja omaisuudesta ja on se siten todistuskelpoinen, sekä 2) tahdonilmaus, kun siinä esitetään vähennysvaatimus. Myös *Thøger Nielsen*, Indkomstbeskatning I, København 1965 s. 89, vaikkakin pitää veroilmoitusta lähinnä tietolähteenä, kuitenkin antaa sille sitovaa merkitystä mm. verovelvollisen valintoikeuden osalta.

Saksalaisista käsityksistä mainittakoon *Ottmar Bühler—Georg Strickrodt*, Steuerrecht I, Wiesbaden 1960 s. 526. Tämän mukaisesti Saksassa veroilmoitusta olisi luonnehdittu tiedonilmaukseksi tahdonilmauksen vastakohtana.

² Ks. *Rekola* mt. s. 541.

kaavamaisesti kiteyttää siihen, että veroilmoituksessa annettuja tietoja pidetään tosilojen mukaisina, kunnes jollain tavalla toista näytetään tai jollakin seikalla voidaan osoittaa se epäluotettavaksi.³ Periaatteellisesti siis verotuksessa veroilmoituksesta poikkeamiseen täytyy olla jokin syy. Tämä ilmenee VerotusL 72 §:n 1 momentin 1 kohdan sanonnasta »*jollei ilmene syytä*, minkä vuoksi veroilmoitusta sellaisenaan ei voida asettaa verotuksen perusteeksi...». Minkä asteisen tällaisen syyn tulee olla, siihen ei tässä ole syytä lähemmin puuttua.

Edellä on selostettu tilanne sellaisena kuin miksi se yleensä tähän asti on katsottu. En halua väittää, että tämä käsitys sinänsä olisi tai ei ainakaan aikaisemmin ole ollut virheellinen, mutta mielestäni tätä on syytä huomattavasti tarkistaa uuden verolainsäädäntömme johdosta. Tämän vuoksi olen tarttunut tähän kysymykseen.

Edellä selostettu varhaisempi käsitys veroilmoituksen luonteesta on syntynyt aikana, jolloin verotosiseikkojen ei yleensä katsottu olevan verovelvollisen disponoitavissa. Verotuksen toimittaminen oli tällöin puhtaasti eräiden tosiseikkojen löytämistä ja verotusseurauksen määrittämistä näiden perusteella. Tietynlaisesta tosiasiasta oli aina tuloksena määrätty veroseuraamus. Verovelvollisella ei ollut mahdollisuutta tosiseikan perusteella siitä määrätä. Hän saattoi vain järjestää tosiseikkaa, mutta tällekin asettivat rajat eräät verolakien tulkintasäännöt sekä VerotusL 56 ja 57 §§ ja eräiden muidenkin säännösten määräykset.⁴

Nykyaikaisessa vero-oikeudessa käsitykset ovat kuitenkin muuttuneet. Täten verolakeihin on yhä enemmän otettu selviä verovelvollisen disponoinnin sallivia säännöksiä. Pyrkimättä mihinkään tarkkaan historialliseen luettelointiin tulee tällöin mieleeni ainakin yhtenä näistä ensimmäisistä TOL 41 §:n varaston arvostusta kirjanpidollisten periaatteiden mukaan koskeva säännös sekä sittemmin poistojärjestelmän uusiminen TOA 20 §:n 3 momentin muutoksella asetuksella 27. 4. 1956/243. Vaikkakaan viimeksi mainitun sanamuoto ei selvästi osoita, että verovelvollisella olisi oikeus tämän enimmäispoiston rajoissa tyytyä pienempäänkin poistoon, tämä käsitys kuitenkin

³ Suunnilleen näin myös *Eberstein* mt. s. 340, *Sandström* mt. s. 69 ja *Nielsen* mt. s. 89.

⁴ Näihin ei tässä ole aiheellista sen pitempään puuttua, koska viimeaikaisessa vero-oikeudellisessa tutkimuksessa nämä kysymykset ovat laajalti olleet esillä, näin *Lassi Kilpi*, Kahdenkertainen verotus, Porvoo 1962; *Jaakko Voipio*, Verotuksen kiertämisestä, Helsinki 1968 ja *Kari S. Tikka*, Veron minimoinnista, Helsinki 1972.

hyväksyttiin oikeuskäytännössä. Myös teoreettisissa tutkimuksissa ruvettiin yhä enemmän puoltamaan verovelvollisen disponointioikeutta lähinnä jaksottamiskysymyksissä.⁵

Kaikki edellä mainitut olivat jonkinlaisia esivaiheita. Kysymys joutui aivan uuteen valoon MaatVL ja etenkin ElinkVL säätämällä. Näissä on runsaasti sellaisia säännöksiä, joissa verovelvolliselle selvästi jätetään disponointivalta. Tällaisina ElinkVL säännöksinä mainittakoon: 20 §, ennakoon saadun tuloerän, jonka suuruus määräytyy ajan kulumisen perusteella, jaksottaminen, 25 §, tutkimustoinnin menot, 28 § vaihto-omaisuudesta tehtävä 50 % kulukirjaus, 29 § sijoitusomaisuudesta tehtävä 6 % kulukirjaus, 30 § 1 mom. ja 35 § suurehkojen korjausmenojen lukeminen käyttöomaisuuden hankintamenoksi, 30 § 2 mom., 34 ja 36 § poistomäärät mainitaan nimenomaan enimmäispoistoiksi, 33 § lyhytaikaisen käyttöomaisuuden kertapoisto ja ammattimaisessa liikenteessä käytetyn auton erityinen poistojärjestelmä, 34 § rakennuksen poisto mainitaan maksimimääräksi, 46 § 3 ja 0,6 % vähennys liikesaamisten yhteismäärästä, 47 § takuuvaraus, 49 § vähennys tilatuista tavaroista ja 63 § vanhojen rakennusten hissien ym. käsittely erikseen. MaatVL vastaavina säännöksinä mainittakoon 5 § 1 kohta kotieläinten myyntitulon jaksottaminen, 6 § 2 mom. kotieläinten hankintamenon jaksottaminen, 8 § 4 mom. maatalouden »käyttöomaisuuden» poistomäärä ilmoitetaan enimmäismääräksi, samoin 9 § rakennusten ja 10 § salaojien yms. osalta sekä TOL 48 a § tulontasauksen toimittaminen. VerotusL 107 § 2 momentissa sallitaan määrätä siitä, käytetäänkö ennakot aviopuolison verojen suoritukseen vai ei. Kuten nähdään, niin tulon osalta tämä disponointivalta kaikissa tapauksissa kohdistuu sen jaksottamiseen. Tulon laajuuskysymyksen osalta ei verovelvollisella ole ja tuskin voi ollakaan disponointimahdollisuutta.

Kun tällainen määräämisvalta verovelvolliselle on laissa nimenomaan annettu, niin herää tietenkin kysymys tämän oikeuden viimeisestä käyttömahdollisuudesta. ElinkVL 54 §:n mukaan verovelvollisella on oikeus sen mukaan kuin laissa edellä on säädetty jakaa saamansa tuloerä usealle verovuodelle ja vähentää varaukset kuluina vain, mikäli vastaavat kirjaukset on tehty kirjanpidossa. Näin ollen kysymys siitä, mitä mahdollisuuksia verovelvollisella on myöhemmin muuttaa kirjanpitoaan ja perustaa mainitunlaiset vaatimuksensa täten

⁵ Tässä suhteessa on erityisesti huomattava *Edward Anderssonin* teos *Resultatutjämnning vid inkomstbeskattningen*, Vammala 1962, jossa puollettiin verovelvolliselle varsin laajoja oikeuksia tässä suhteessa.

muutettuun kirjanpitoon, liittyy varsin läheisesti nyt esillä olevaan asiaan.⁶ Nyt käytettävissä oleva tila ei kuitenkaan salli varsinaisesti puuttua tähän laajempaan ja mielenkiintoiseen kysymykseen.

Se, missä vaiheessa edellä selostetunlaiset jaksottamisvaatimukset on tehtävä, ei ole lain säännöksissä tullut tyydyttävästi selvite-tyksi. Ainoastaan TOL 48 a §:ään sisältyy tästä tulontasauksen osalta selvän tuntuinen säännös. Sen mukaan tulontasaukseen ryhdytään »verovelvollisen ennen verotuksen päättymistä esittämästä vaatimuksesta». Tämäkään ei ole täysin selvä ja käytännön kannalta tyydyttävä, kun VerotL 81 §:n 2 momentin mukaan verotuksen katsotaan päättyneen silloin, kun veroluettelo on pantu julkisesti nähtäväksi. Sananomukaisesti tulkiten tällaisen vaatimuksen tekeminen olisi siis mahdollinen vielä silloin, kun verotus todellisuudessa on selvästi päättynyt ja vaatimuksen toteuttaminen vaatisi jo loppuunsaatettujen töiden uudelleen suorittamista. Tällainen tulkinta tuntuisi käytännössä mahdottomalta. Mainittakoon, että veronoikaisu- ja jälkiverotusedellytysten kannalta on käytännössä katsottu, että aivan verotuksen loppuvaiheessa saapuneita tietoja ei tarvitse ottaa huomioon. vaan niiden perusteella voidaan suorittaa veronoikaisu ja jälkiverotus. Aivan samalla tavalla käytännölliset syyt edellyttäisivät, että nyt puheena oleva vaatimus olisi esitettävä niin aikaisin, että verotus silloin vielä on tosiasiasa kesken. Sen ajankohdan toteaminen, milloin verotus kunkin verovelvollisen osalta tosiasiallisesti päättyy, on kuitenkin vaikeaa. Verotettavien suuren lukumäärän vuoksi verotus joidenkin kohdalla alkaa varsin ajoissa. Tällaisen käsittelyn alussa ratkaistavaksi tulevan verovelvollisen osalta aika tosiasiallista käsittelyjärjestystä noudatettaessa päättyisi siis aikaisemmin kuin jonkin toisen osalta. Verolautakunnan asian käsittelyä ei voida pitää oikeudellisesti ennen veroluettelon julkipanoa sillä tavalla lopullisena, ettei verolautakunta voisi siihen uudelleen puuttua. Näin ollen täytynee katsoa mahdolliseksi, että tällainen vaatimus otetaan käsiteltäväksi myöhemminkin niin kauan kuin se käytännössä on mahdollista. Saattaa olla, että lain mukaan se olisi otettava huomioon vielä tämänkin jälkeen tehtynä. Nimenomainen ajankohta on mainittuna myös VerotusL 107 §:n 2 momentissa, jonka mukaan puolison on veroilmoituksessaan kiellettävä häneltä perityn ennakon käyttäminen hänen puolisonsa verojen lyhentämiseen.

Lukuunottamatta edellä mainittuja tapauksia jää vaatimuksen viimeinen tekemisajankohta kuitenkin avoimeksi, sillä yleensä laissa

⁶ Ks. Kauppi mt. s. 197.

on tyydytty vain sanomaan »verovelvollisen vaatiessa», näin ElinkVL 20, 25, 28, 29, 30 § 1 mom., 33, 35 ja 63 sekä MaatVL 5 § 1 kohta ja 6 § 2 mom. Epämääräiseksi asia jää myös silloin, kun laissa käytetään sanontaa »saa olla enintään», näin ElinkVL 30 § 1 mom., 34 ja 36 § sekä MaatVL 6 § 2 mom., 8 § 6 mom. ja 10 § taikka sanontaa »saa tehdä» ElinkVL 42 §. Eräissä tapauksissa on vähennyksen tekemisen edellytykseksi mainittu, että verovelvollinen osoittaa jonkin asian. Tällaisia lainkohtia, tosin hieman eri sanamuodoin ovat ElinkVL 32 §:n 3 mom., 43 § 1 mom., 37, 40, 46 § 1 mom. ja 49 § sekä MaatVL 8 § 4 mom. ja 9 § 2 mom. Viimeisen asteen muodostavat ne tapaukset, joissa tulonsiirron tekemiseen vaaditaan lääniverotoimistolle tehty hakemus, näin ElinkVL 30 § 2 mom. ja 43 §:n 1 mom. Tällöinkään ei mainita, milloin hakemus on tehtävä ja onko lupa oltava jo veroilmoitusajan päättyessä tai minä muuna ajankohtana.

Mitä tulee ElinkVL:ssa mainittuihin tapauksiin, joissa tahdonvaltainen tulonsiirto on mahdollinen, niin ne kuulunevat kaikki sellaisiin, joissa ElinkVL 54 § mukaan tulonsiirron hyväksymisen edellytyksenä on asianomaisen erän tällainen käsittely jo kirjanpidossa. Näin ollen, kun tilinpäätös täytyy olla tehtynä veroilmoitusajan päättyessä, tämä käytännössä yleensä merkitsee sitä, että vaatimus on tehtävä jo veroilmoituksessa.⁷ Ongelma siis varsinaisesti kytkeytyy siihen edellä jo tässä yhteydessä sivuutettavaksi mainittuun kysymykseen, missä määrin kirjanpitoa verotuksellisesti vaikuttavalla tavalla voidaan myöhemmin muuttaa. Ellei tämä ole mahdollista, silloin asia on selvä. Jos kirjanpidon oikaisu verotuksellisesti käy päinsä, niin silloin nousee erikseen kysymys siitä, voidaanko tällaisia tahdonvaltaisia vaatimuksia kuitenkaan enää verotuksessa ottaa huomioon. Kun seuraavassa tullaan käsittelemään vaatimuksen tekoaikaa MaatVL:n mukaan, niin siinä yhteydessä tulee osittain myös esille tämä kysymys.

Kun laissa ei ole mitään määräaikaa vaatimuksen tekemiselle, on tarjolla monta tulkintatapaa.⁸ Eräs on se, että kun TOL 48 a ja VerotL 107 § 2 momentissa on nimenomaan säädetty ajankohdat, jolloin vaatimus on tehtävä, niin muulloin tällaisen tekeminen olisi mahdollista

⁷ Olli Ikkala—Edward Andersson—Erkki Nuorvala, Uusi elinkeinoverolainsäädäntö, Helsinki 1969 s. 311 mainitsevat, kuinka kirjanpidossa tehtyä ja taseessa ilmaistua ennakon jaksottamista on sellaisenaan pidettävä verovelvollisen esittämänä vaatimuksena; suunnilleen samoin myös Andersson Resultatutjämning s. 121.

⁸ Sandström, mt. s. 70, katsoo, että vaatimuksia voidaan tehdä siihen saakka kuin »prövningnämnden» on lopettanut työnsä. Nielsen, mt. s. 89, katsoo, että milloin verovelvollisella on valintaoikeus, sitoo veroilmoituksessa tehty valinta.

milloin vain, jopa verotuksesta tehdyssä valituksessa. Mitä tulee tällaisen ajatuksen soveltamiseen ElinkVL ja MaatVL mukaisiin verotuksiin, niin on huomattava, että näissä kummassakaan laissa ei ole tällaista aikamääräystä, mutta toisaalta VerotL samoin kuin TOL koskevat niidenkin mukaan tapahtuvaa verotusta, joten nuo säännökset ovat samassa lakikokonaisuudessa. Sitäpaitsi TOL 48 a § on säädetty samassa yhteydessä kuin ElinkVL, joten niiden keskinäinen lakitekniillinen yhteys on tästäkin syystä varsin suuri. Täten lakitekniillisessä mielessä on katsottava olevan kysymyksessä yksi yhtenäinen lainsäädäntö. Näissä oloissa edellä selostettu tulkinta näyttäisi hyväksyttävältä.

On kuitenkin eräitä yleisempiä syitä, jotka puoltaisivat toisenlaista tulosta. Valitusmenettely on varsinaisesti tarkoitettu hallintomenettelyssä tapahtuneiden virheiden korjaamiseen. Tässä tapauksessa ei ole kysymys virheestä vaan verovelvollisen tahdonilmaisun puuttumisesta. Tästä syystä veroviranomainen ei ole voinut menettellä verovelvollisen sittemmin haluamalla tavalla. Jo prosessitaloudellisesti on järjetöntä, että tällaisia vaatimuksia rupeavat tutkimaan ensi asteena ylemmät viranomaiset eivätkä ne, joille asia varsinaisesti kuuluu, varsinkin kun veroasioissa valitusasteet ovat kovan työpaineen alaisia. Valituksesta myös aiheutuu verotusasian vireillä olo tarpeettoman kauan. On lisäksi otettava huomioon verotuslain mukaisten verojen toistuva luonne. Joka vuosi toimitetaan verotus edellisen vuoden tuloista. Tämä verotus muodostaa valtion ja varsinkin kunnan taloudellisen pohjan niinä vuosina, jolloin verot suoritetaan. Etenkin kunnan osalta kunnallisen veron jakoluonteesta kannalta tämä seikka on selvä. Valitusasteessa tapahtuva verotuksen muutos merkitsee tuon verotuspohjan loukkausta. Muutoksen perustessa verotuksen virheellisyyteen on korjaus tietenkin tehtävä. Toisin on silloin, kun mitään virhettä ei ole ollut. Ei verovelvollisella voi olla oikeutta, ellei sitä laista ole johdettavissa, yksipuolisilla toimenpiteillä muuttaa jo toimitettua verotusta. Täten en löydä teoreettista perustetta sille, että tällaisia korjauksia voitaisiin tehdä valitustietä.

On sitäpaitsi huomattava, että jos korjauksen vaatiminen valitustietä olisi mahdollista, niin hyvin lähellä olisi vaatimuksen katsominen verotuksen perustetta koskevaksi. Tällöin olisi jopa perustevalitusmahdollisuus sen tuomine pitkine määräaikoineen. Tosin näin tuskin voidaan ajatella, sillä mistään lain virheellisestä tulkinnasta ei voi olla silloin kysymys, kun asianomainen ei ole tehnyt lainkaan

vaatimusta. Normaalitapauksessa ei myöskään voi olla ilmeinen olennainen asiallinen erehdys. Jos tällainen kuitenkin toteennäytetään, lähinnä se, että verovelvollinen on itse tällä tavalla erehtynyt, niin ilmeisesti perustevalituksen edellytykset ovat olemassa ja tämä aivan riippumatta siitä, onko yleisesti mahdollista tehdä tätä vaatimusta normaalivalituksessa. Tähän palaan vielä myöhemmin.

Vaatimuksen tekeminen valitusteitse avaisi portit jälkiviisaudelle. Verotushan päättyy vasta verovuotta seuraavan vuoden lopulla ja valitusaika siitä menee yleensä umpeen vasta seuraavana vuonna, joissakin suurimmissa kunnissa jopa vasta pitkälti kevääseen ehdittäessä. Verovelvollisella olisi siis tiedossaan koko seuraavan vuoden tulos ja eräissä tapauksissa pitkälle jo sitä seuraavankin vuoden näkymät. Näin hän voisi jälkikäteen arvostella tilannetta. Se voisi antaa aihetta jaksotusvaatimuksen tekemiselle silloinkin, kun se verovuoden näkökulmasta olisi tuntunut epäasialliselta. Näin vapaiden käsien antamiseen tuskin on aihetta. Tällainen näkökulman laajeneminen aiheuttaisi ilmeisesti vähennysvaatimusten lisääntymistä ja juuri tällaiset jälkikäteisarvioinnit merkitsisivät myös asiallisesti suurinta loukkausta vuosittaisperiaatteelle. Johdonmukaisuuden vuoksi olisi kai myös oikeutettava valituksessa peruuttamaan jo tehty jaksotusvaatimus.

Edellä on siis useallakin perusteella tultu siihen tulokseen, ettei vaatimuksen tekemistä vasta valitusvaiheessa ole hyväksyttävä. Tämän jälkeen on pyrittävä selvittämään, mikä on se aikaisempi ajankohta, jolloin vaatimus on viimeistään tehtävä. Tällöin on lähellä TOL 48 a §:ssä mainittu verotuksen päättymisen. Kuten jo edellä kävi ilmi, niin tämä on käytännöllisistä syistä varsin huonosti määrätty ajankohta. Vaatimus, jotta se tulisi verotuksessa asianmukaisesti käsitellyksi, täytyy olla käsillä jo silloin, kun alustavaa verotusehdotusta tehdään. Vasta myöhemmin huomioon otettu vaatimus saattaa aiheuttaa hankalan lisätyön. En näe, että veroilmoituksen viimeisen jättöajan ja verotuksen päättymisen välillä olisi mitään sellaista selvää ajankohtaa, johon voitaisiin perustellusti asettaa vaatimuksen tekemisen viimeinen ajankohta. Veroilmoituksille on määrätty tietty jättöaika sitä varten, että tästä lähtien verotusta voidaan ruveta valmistelevaan. Tällöin täytyy olla käytettävissä kaikki verotukselle tarpeellinen aineisto, jonka verovelvollinen antaa. Tämä ilmenee jo siitä, että pienikin ilmoituksen myöhästyminen aiheuttaa veronkorotuksen. Kun veroilmoituksen jättöaikaan liittyy muitakin

oikeudellisia seuraamuksia, ei tunnu kohtuuttomalta, että siihen liitetään tällainen ilmoittamisvelvollisuuteen läheisesti liittyvä velvoitus silloinkin, kun sitä ei laissa selvästi ole siihen liitetty.⁹

Edellä selostettu tulkintatulos saattaa eräissä tilanteissa johtaa kohtuuttomaan tulokseen. Vaatimuksen tekemättä jääminen voi perustua erehdykseen kuten esimerkiksi siihen, että vaatimus on tosin kirjoitettu, mutta jäänyt liittämättä veroilmoitusasiakirjoihin. Oikeustoimilain 28—38 §§:ssä on mainittuna useita sellaisia tapauksia, joissa oikeustointa tehtäessä on käytetty pakkoa tai vilppiä taikka, joissa kysymyksessä on erhekirjoitus ja muita vastaavia tilanteita. Näissä olosuhteissa tehty oikeustoimi ei sido. Nämä pätemättömyysperusteet ilmentävät yleisiä oikeudellisia periaatteita. Niiden on ainakin jossain määrin katsottava olevan voimassa myös julkisoikeudessa. Tämä ilmenee myös VerotusL 94 §:stä, jossa perustevalituksen edellytykseksi mainitaan mm. ilmeinen olennainen asiallinen erehdys. Jo tästä säännöksestä ja mainituista yleisistä oikeudellisista periaatteista täytyy katsoa seuraavan,¹⁰ että jos vaatimuksen tekeminen on tällaisista syistä jäänyt, niin tällöin on mahdollista valitustietse saada oikaisu aikaan.¹¹ Kysymyksessä on tällöin ilmeisesti peruste- eikä normaalivalitus.

Johdonmukaisena seurauksena edellä esitetystä ilmeisesti olisi, ettei veroilmoitusten jättöajan jälkeen tehdyillä kirjanpidon muutoksilla voida vaikuttaa tahdonvaltaisiin valintatilanteisiin muuta kuin silloin, kun voidaan vedota erehdyksen olemassaoloon tilinpäätöksen laadintavaiheessa.

Edellä olevan mukaisesti nähdäkseni verovelvollisen disponoimisoikeuden lisääminen on johtanut välttämättömästi myös siihen, että käsityksiä veroilmoituksen luonteesta on tarkistettava ja annettava sille ainakin tällaisten asioiden osalta tahdonilmauksen merkitys.

⁹ KHO:n kanta asiassa on vakiintumaton. Täten tapauksessa KHO T 3741/20. 9. 1971 katsottiin, että vaatimus kotieläinten myynnistä saadun tulon jakamisesta MaatVL 5 § 1 mom. 1 kohdan mukaisesti verovuoden ja kahden sitä seuraavan verovuoden tuloksi oli tehtävä veroilmoituksessa. Kuitenkin ratkaisussa T 1880/7. 5. 1973 pidettiin mahdollisena korjata tase verotuksen päätyttyä ja tätä tietä saada ElinkVL 28 §:n viimeisen lauseen mukainen vähennys (äänestys 6 vastaan 2).

¹⁰ Suunnilleen näin myös *Nielsen* mt. s. 89.

¹¹ Täten tapauksessa KHO T 455/5. 2. 1973 katsottiin, että kun aviopuolisolta oli puhtaaksikirjoituksessa tapahtuneen erehdyksen johdosta jäänyt veroilmoitukseen merkitsemättä, ettei hänen ennakkojaan saanut käyttää hänen puolisolleen määrättyjen verojen suoritukseen, tämän korjaaminen oli valitustietä mahdollista. (äänestys 3 vastaan 2) Yleensä on oikeuskäytännössä tässä suhteessa oltu ankaria.