SUOMALAISEN LAKIMIESYHDISTYKSEN JULKAISU
A-sarja N:o 229

Matti Haapaniemi

VIRALLISPERIAATE TULOVEROTUKSESSA JA TULOVEROPROSESSISSA

VIRALLISPERIAATE TULOVEROTUKSESSA JA TULOVEROPROSESSISSA

SUOMALAISEN LAKIMIESYHDISTYKSEN JULKAISUJA
A-sarja N:o 229

Matti Haapaniemi

Virallisperiaate tuloverotuksessa ja tuloveroprosessissa

Tutkimus viranomaisaloitteisuutta osoittavien normien synnystä ja kehityksestä

Yliopistollinen väitöskirja, joka Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan suostumuksella esitetään julkisesti tarkastettavaksi Calonian luentosalissa 1 lauantaina 16.6.2001 kello 12.

With an English summary

SUOMALAINEN LAKIMIESYHDISTYS • HELSINKI

Julkaisuvaliokunta
Raimo Lahti, puheenjohtaja
Markku Helin
Mika Hemmo
Risto Nuolimaa
Lea Purhonen, sihteeri

Tilausosoite
Suomalainen Lakimiesyhdistys
Kasarmikatu 23 A 17
00130 Helsinki
P. (09) 603 567, f. (09) 604 668
s-posti: sly@lakimies.org
www.lakimies.org

Verkkokirjan ISBN 978-951-855-561-5

© 2001 Suomalainen Lakimiesyhdistys ja Matti Haapaniemi
ISSN 0356-7206
ISBN 951-855-186-3
Vammalan Kirjapaino Oy, Vammala 2001

Muistoksesi Irene Haapaniemi

Alkusanat

Tutkimuksen aiheen valintaan on vaikuttanut pitkäaikainen työskentelyni ensin Kymen lääninoikeudessa ja sittemmin Kouvolan hallinto-oikeudessa. Käytännön lakimiestehtävissä olen silloin tällöin törmännyt hallinnon asiakkaisiin ja jopa näitä avustaviin lakimiehin, joiden tiedot hallintomenettelyssä ja -prosessissa sovellettavan virallisperiaatteen sisällöstä ovat hatarat. Myös virkamieskunnan sisällä viralliston toimintoisuus aiheuttaa usein tulkintaerimielisyyksiä.

Pitkäaikaisen tutkimustyöskentelyn jälkeen lausun parhaimmat kiitokseni kaikille niille, jotka ovat tukea antamalla myötävaikuttaneet tutkimukseni valmistumiseen. Tutkimus on suoritettu pääosin työtehtävien ohessa. Tutkimustani on suuresti helpottanut, että sain Kouvolan maakuntakirjaston henkilökunnan myötävaikutuksella lainata erikoisjärjestelyin vanhoja valtiopäiväasiakirjoja kotiini.

Tutkimustyön viimeistelyvaiheen olen tehnyt Turussa, jossa tutkimusolosuhteet ovat olleet erinomaiset. Suurimmat kiitokset tästä tutkimusprojektista kuuluvat prof. Kauko Wikströmille, joka on alusta alkaen suhtautunut myönteisesti tutkimushankkeeseeni, toiminut varsinaisena työnohjaajana, lukenut käsikirjoituksen ennen esitarkastusta, auttanut käytännön tutkimusongelmien ratkaisemisessa sekä rahoituksen järjestämisessä.

Lisäksi olen saanut arvokasta tutkimustyöhön liittyvää opastusta OTT Markku Kiikeriltä, prof. Heikki Kullalta, OTL, KTM Jukka Mähöseltä, OTT Jaakko Ossalta, OTT Päivi Paastolta ja OTT Aarre Tähdeltä. Tutkimuksen esitarkastajat prof. Asko Lehtonen ja prof Esko Linnakangas ovat antaneet käsikirjoituksesta rakentavaa kritiikkiä. Sen pohjalta olen tehnyt käsikirjoitukseen useita muutoksia. Projektin edetessä tutkijat Antti Aine, Mikael Koillinen, Juha Lavapuro ja Janne Salminen ovat antaneet minulle hyödyllisiä kommentteja ja kannustusta. Käytännön ratkaisutilanteissa olen usein saanut arvokkaita virallisperiaatteen soveltamiseen liittyviä neuvoja HaOT Kari Kolehmaiselta. ATK-ongelmissa minua on auttanut Turun hallinto-oikeudessa Kitte Ahonen.

Kiitän Lehto -säätiötä, Suomen Akatemiaa sekä Turun yliopiston oikeustieteellistä tiedekuntaa tutkimukseni rahoituksesta. Tutkimustyöhöni liittyvissä rahoitusjärjestelyissä olen saanut apua HaOT Terttu Sipiläiseltä, ylituomari Juhani Pitkäseltä sekä oikeusministeriön koulutuspäällikkö Jorma Hirvoselta. Suomalaista Lakimiesyhdistystä kiitän siitä, että se on hyväksynyt työni julkaisusarjaansa.

Tutkimuksen viime vaiheissa vanhempani ovat järjestäneet käyttööni asunnon Turusta. Isäni Heikki Haapaniemi on auttanut tekstin kieliopillisten virheiden korjaamisessa sekä hoitanut esimerkillisellä tavalla perheemme yhteisiä asioita äitini sairastuttua vakavasti.

Käsikirjoitus on jätetty esitarkastukseen marraskuun puolivälissä 2000, minkä jälkeen ilmestynyttä aineistoa on voitu ottaa huomioon vain rajoitetusti.

Caloniassa tammikuussa 2001

Matti Haapaniemi

Sisällys

ALKUSANAT VII

SISÄLLYS IX

LÄHDELUETTELO XVII

LYHENTEET XXXV

I JOHDANTO 1
1. Keskeisiä käsitteitä 2
2. Tutkimusmenetelmä ja -tavoitteet 6
3. Tasapainomalli 8
4. Tutkimuskohteen rajaaminen 19
5. Jäsentely ja teemoitus 22

II KOLMEN RINNAKKAISEN VEROTUSMENETTELYN AIKA 25
1. Ensimmäinen tulovero – rajoitettuun ilmoittamisvelvollisuuteen ja paikallistuntemukseen perustuvaa tutkimista 26
1.1. Tuloverotusta edeltävä tilanne virallisperiaatteen soveltamisen kannalta 26
1.2. Tuloveron käyttöönotto 27
1.3. Tuloveron jatkaminen 34
1.4. Uudistusehdotuksia ja tulosuostuntaverosta luopuminen 40
1.5. Yhteenveto 44
2. Kunnallinen tuloverotus – paikallistuntemukseen perustuvaa tutkimista. 48
2.1. Maalaiskunnat 48
2.1.1. Vuoden 1865 asetus kunnallishallituksesta maalla 48
2.1.2. Kunnalliskomitean ehdottamat uudistukset 56
2.1.3. Vuoden 1898 asetus kunnallishallinnosta maalla 57
2.2. Kaupungit 62
2.2.1. Vuoden 1873 asetus kunnallishallituksesta kaupungissa 62
2.2.2. Vuoden 1883 uudistus 66
2.3. Yhteenveto 69
3. Yrityksiä yleiseen tulojen ilmoittamisvelvollisuuteen perustuvan tutkimisen käyttöönottamiseksi 72
3.1. Esitys suostuntaverosta kiinteästä omaisuudesta ja tulosta vuoden 1894 valtiopäivillä 72

3.2. Lainvalmistelukunnan ehdottamat uudistukset 74
3.3. Valtion verokomitea 80
3.4. Kunnallistaksoitukseen perustuvan valtion tuloverotuksen käyttöönotto 86
3.4.1. Sotaverot 86
3.4.2. Sotaverojen jatkaminen suostuntaveroina 87
3.5. Yhteenveto 93
4. Yleiseen ilmoitusvelvollisuuteen perustuvan tutkimisen käyttöönotto tuloverotuksessa 97
4.1. Kunnallisverotus 97
4.1.1. Vahvistamatta jääneet vuoden 1908 kunnallislait 97
4.1.2. Laki tulojen ilmoittamisvelvollisuudesta kunnallisverotusta varten 100
4.2. Valtionverotus 109
4.2.1. Laki tilapäisestä varallisuusverosta 109
4.2.2. Laki tulojen suostuntaverosta vuodelta 1919 114
4.3. Yhteenveto 115
5. Aineellista ja muodollista verolainsäädäntöä koskevia muutoksia ja muutosehdotuksia 119
5.1. Paluu objekti- ja tuottoveroihin kunnallisverotuksessa 119
5.2. Paluu objekti- ja tuottoveroihin valtionverotuksessa 122
5.3. Yritys yhdistää valtion- ja kunnallisverotus 122
5.4. Pinta-alaperusteista verotusta koskevia muutoksia 126
5.5. Sosiaalisten vähennysten vakiintuminen 128
6. Valtion tulo- ja omaisuusverotuksen uudistaminen 130
6.1. Laki tulo- ja omaisuusverosta (1920/207) 130
6.2. Yhteenveto 141
6.3. Laki tulo- ja omaisuusverosta (1924/306) 144
6.4. Johtopäätöksiä 148
6.5. ETOL:n muutoksia 150
6.5.1. Sotia edeltäneinä vuosina toteutetut muutokset 150
6.5.2. Sotavuodet 151
6.5.3. Yhteenveto 155
6.6. Tulo- ja omaisuusverolaki (1943/888) 157
6.7. Yhteenveto 174
7. Kunnallislainsäädännössä tapahtuneita muutoksia 177
7.1. Muutoksenhakuoikeuden kehityksestä kunnallisverotuksessa 177
7.1.1. Vuoden 1917 kunnallislait 177
7.1.2. Vuoden 1917 kunnallislakien muutoksia 178
7.1.3. Muutoksenhakuoikeuden yhtenäistäminen 180
7.1.4. Vuoden 1948 kunnallislaki 180
7.2. Taksoituslautakunnan kokoonpanossa tapahtuneita muutoksia 182

7.3. Verotuksen toimittamista ja ilmoitusvelvollisuutta koskeneita muutoksia 183
7.4. Yhteenveto 186

III VEROTUSLAIN VOIMASSAOLOAIKA 190
1. Verotusmenettelyn ja -organisaation yhtenäistäminen 191
2. Yhteenveto 212
3. Verotusmenettelyn ja -organisaation muutosehdotuksia ja muutoksia 215
3.1. Kuulemis- ja tiedoksiantovelvollisuutta koskeva lievennysehdotus .. 215
3.2. Verojyvitys ja -luokitus 216
3.2.1. Muutoksenhakumenettelyn yksinkertaistaminen 216
3.2.2. Pinta-alaperusteinen maatalousmaan verottaminen korvataan todellisen tulon verottamisella 216
3.3. Verotusmenettelyyn vaikuttaneita organisaatio- ja toimivaltamuutoksia 219
3.3.1. Verohallinnossa tapahtuneita muutoksia 219
3.3.1.1. Verohallituksen perustaminen 219
3.3.1.2. Välittömän verotuksen piiri- ja paikallishallinnon uudistaminen 220
3.3.1.3. Laki verohallinnosta ja verohallintolaki 221
3.3.2. Lautakuntia koskevia muutoksia 221
3.3.2.1. Verolautakunnan toimivalta 221
3.3.2.2. Lääninverolautakunnan toimivalta 223
3.3.2.3. Lautakuntien kokoonpanossa ja valintatavassa tapahtuneita muutoksia 225
3.4. Ilmoittamisvelvollisuus 226
3.4.1. Veroilmoitus ja sen täydentäminen 226
3.4.2. Verotarkastus ja kolmansilta saatavat ilmoitukset 228
3.4.3. Ilmoitusvelvollisuuden rajoittaminen 231
3.5. Verotuksen toimittamista ja muuttamista koskevia uudistuksia 233
3.5.1. Ulkomaalaisesta riippuvaisen yrityksen verottaminen 233
3.5.2. Harkintaverotus 234
3.5.3. Veronkiertosäännös 236
3.5.4. Verotuksen muuttaminen viranomaisen tai asianosaisen aloitteesta 238
3.5.4.1. Jälkiverotus 238
3.5.4.2. Veronoikaisu 238
3.5.4.3. Maksuunpanon oikaisu 240
3.5.4.4. Sekä jälkiverotusta että oikaisumenettelyä koskevia uudistuksia 241
3.5.4.5. Takaisinosoitus ja seurannaismuutos 242
3.5.5. Veronkorotus 243
3.6. Muutoksenhakumenettelyä koskevia uudistuksia 245

3.6.1. Puoliso- ja yhtymäverotuksen sekä kunnallislainsäädännön uudistamisesta johtuvia muutoksia 245
3.6.2. Oikaisumenettely tulee valitusmenettelyn osaksi 246
3.6.3. Tuloverolain säätämisestä johtuvia muutoksia 250
3.6.4. Verotuksen oikaisulautakuntien perustaminen 252
3.6.5. Asiamiesjärjestelmän uudistaminen 257
3.7. Virka-apua, rangaistussäännöksiä ja verotustietojen luovuttamista sekä salassapitoa koskevia muutoksia 258
4. Aineellisessa verolainsäädännössä ja yleisessä hallintomenettelyssä tapahtuneita muutoksia 262
4.1. Verolainsäädännön monimutkaistuminen 262
4.2. Eräitä sosiaalisissa vähennyksissä tapahtuneita muutoksia 263
4.3. Hallintomenettelylaki (1982/598) 264
5. Yhteenveto verotuslain voimassaoloaikana toteutetuista muutoksista 286

IV NYKYINEN VEROTUKSEN ORGANISAATIO JA VEROTUSMENETTELY 294
1. Verohallintolain (1995/1557) mukainen verotuksen organisaatio 295
2. Verotusmenettelystä annettuun lakiin (1995/1558) nojaava verotusmenettely 297
3. Yhteenveto verohallintolaista ja verotusmenettelystä annetusta laista 308
4. Verohallinnossa ja verotusmenettelyssä tapahtuneita muutoksia 310
4.1. Verovirastot ja Konserniverokeskus 310
4.2. Oikaisulautakuntamenettelyn uudistaminen 312
4.3. Verotusmenettelyssä tapahtuneita muutoksia 318
4.3.1. Veroasiamiesten erityisen tiedonsaantioikeuden poistaminen 318
4.3.2. Asian selvittämistä ohjaavat periaatteet 319
4.3.3. Verotarkastus 327
4.3.4. Tappioiden vahvistaminen 328
4.3.5. Erityiset verotusmuodot 329
4.3.5.1. Arvioverotus 329
4.3.5.2. Peitelty osingonjako 329
4.3.6. Verotuksen muuttaminen viranomaisen aloitteesta 332
4.3.6.1. Veronoikaisumenettely 332
4.3.6.2. Jälkiverotus 332
4.3.7. Muutoksenhakuaika 333
4.4. Yhteenveto 334

V VIRALLISPERIAATTEEN KEHITYS ALEMMANASTEISESSA HALLINTOLAINKÄYTÖSSÄ 338
1. Virallisperiaate kehittyy osana maaherrojen lainkäyttötoimintaa 339
1.1. Maaherrojen johtosääntö vuodelta 1734 339
1.2. Vuoden 1894 johtosääntö 343

1.3. Muutoksia vuoden 1894 johtosääntöön 346
1.4. Asetus lääninhallituksesta 347
1.5. Yhteenveto ja johtopäätelmiä 350
2. Lääninoikeuksien perustaminen 353
3. Lääninoikeuksia koskevan lainsäädännön uudistaminen 360
3.1. Lääninoikeuslain (1974/1021) säätäminen 360
3.2. Lääninoikeuden kokoonpanossa tapahtuneita muutoksia 367
4. Riippumattomien alemmanasteisten hallintotuomioistuinten aika 368
4.1. Riippumattomat lääninoikeudet syntyvät 368
4.2. Ahvenanmaan hallintotuomioistuin muodostetaan riippumattomaksi 371
4.3. Lääninoikeuksien yleisen toimivallan vahvistaminen 371
4.4. Nykyinen alemmanasteinen hallintolainkäyttöorganisaatio 372
5. Yhteenveto 376

VI VALITUSMENETTELYÄ OHJANNEET YLEISLAIT 378
1. Oikeudenkäymiskaaren merkityksestä virallisperiaatteen kehityksen kannalta 379
2. Laki muutoksenhausta hallintoasioissa 384
2.1. Lain sisältämiä uudistuksia 384
2.2. Lain voimassaoloaikana tapahtuneita muutoksia 389
2.3. Yhteenveto 392

VII VIRALLISPERIAATTEEN KEHITYS YLIMMÄSSÄ HALLINTO-OIKEUDELLISESSA MUUTOKSENHAKUASTEESSA ... 394
1. Senaatin tutkimisvelvollisuudesta 395
1.1. Vuoden 1809 ohjesääntö hallituskonseljille 395
1.2. Kenraalikuvernöörin johtosääntö vuodelta 1812 398
1.3. Prokuraattorin johtosääntö vuodelta 1812 401
1.4. Hallituskonseljin ohjesäännön muutoksia 402
1.5. Vuoden 1892 ohjesääntö Keisarilliselle Suomen Senaatille 406
1.6. Eräitä senaatin ohjesäännön muutoksia 408
1.7. Yhteenveto ja johtopäätelmiä 411
2. Korkeimman hallinto-oikeuden tutkimisvelvollisuudesta 415
2.1. Korkeimman hallinto-oikeuden perustaminen 415
2.2. Kokoonpanossa ja nimittämisjärjestyksessä tapahtuneita muutoksia 421
2.3. Verotuslaissa säädetyt asian selvittämiskeinot 423
2.4. Uusi asetus korkeimmasta hallinto-oikeudesta 424
2.5. Suullista käsittelyä ja katselmusta koskeva KHOL:n muutos 425
2.6. Muutoksenhakuoikeuden rajoittaminen 427
2.6.1. Siirtyminen veroasioiden osittaiseen valituslupajärjestelmään .. 427
2.6.2. Siirtyminen veroasioiden yleiseen valituslupajärjestelmään 434
2.7. Yhteenveto 440

VIII VIRALLISPERIAATE NYKYISESSÄ VEROPROSESSISSA 442
1. Hallintolainkäyttölain syntymisen taustatekijöitä 443
2. Eräitä hallintolainkäyttölain yleissäännöksiä 444
2.1. Lain soveltamisala ja suhde muihin säännöksiin 444
2.2. Päätöksen valituskelpoisuus 445
2.3. Valitusosoitus 445
2.4. Asiamies ja avustaja 447
3. Valituksen tekeminen ja täydentäminen 449
4. Virallisperiaatteen funktiot ja asian selvittämistä ohjaavat oikeudelliset periaatteet 455
4.1. Funktiot 455
4.1.1. Selventävä funktio 456
4.1.2. Rikastava funktio 456
4.1.3. Informatiivinen funktio ja partisipaatiofunktio 457
4.1.4. Rajoittava funktio 457
4.1.5. Käyttäytymistä ohjaava ja oikeutta kehittävä funktio sekä kontrolli-, vertailu- ja legitimaatiofunktio 459
4.2. Oikeudelliset periaatteet 460
4.2.1. Oikeudenmukaisuusperiaate 461
4.2.2. Pyrkiminen aineelliseen totuuteen 464
4.2.3. Laillisuusperiaate ja muotosidonnaisuuden periaate 464
4.2.4. Harkintavallan rajoitusperiaatteet 465
4.2.4.1. Objektiviteetti- ja puolueettomuusperiaate sekä tasapuolisuus 466
4.2.4.2. Suhteellisuus- ja kohtuusperiaate 467
4.2.4.3. Yhdenvertaisuusperiaate ja diskriminointikielto 468
4.2.4.4. Tarkoitussidonnaisuuden periaate 468
4.2.5. Kuulemisperiaate 469
4.2.6. Julkisuusperiaate 473
4.2.7. Toissijaisuusperiaate 475
4.2.8. Palveluperiaate ja hyvä hallintotapa 476
5. Hallintolainkäyttölain selvityskeinoista 477
5.1. Vastine- ja lausuntomenettely sekä sen täydentäminen 477
5.2. Esittelijän tai avustavan virkamiehen toimesta hankittava muu lisäselvitys 478
5.3. Valitusviranomaisen aloitteesta järjestettävä suullinen käsittely 479
5.4. Asiantuntijan kuuleminen 484
5.5. Katselmus 485
5.6. Asiakirjan ja esineen esittäminen 486
5.7. Miten hallintolainkäyttölaki on tehostanut asianosaisaloitteisia selvityskeinoja 488
5.7.1. Suullinen käsittely ja katselmus asianosaisen pyynnöstä 488
5.7.2. Asianosaisen kuuleminen totuusvakuutuksen nojalla 490

5.8. Päätösharkintaa havainnollistava esimerkki 491
6. Pöytäkirja 496
7. Päätöksentekoon liittyviä kysymyksiä 497
7.1. Asian ratkaiseminen 497
7.1.1. Asiaratkaisu 497
7.1.2. Tutkimatta jättäminen 498
7.1.3. Asian palauttaminen 499
7.1.3.1. Menettelyvirhe palautusperusteena 499
7.1.3.2. Uusi selvitys palautusperusteena 503
7.1.3.3. Aineellisoikeudellinen lainsoveltamisvirhe palautusperusteena 503
7.1.3.4. Verotuksen uudelleen toimittaminen ja muutoksenhaku palautuspäätökseen 505
7.2. Veroprosessuaalisista todistustaakkasäännöksistä 506
7.2.1. Todistustaakkasäännösten kehityksestä ja tarpeellisuudesta 506
7.2.2. Kuinka helposti veroprosessissa syntyy laillisia vääriä päätöksiä 507
7.2.3. Todistustaakkanormien taustalla olevat periaatteet 509
7.2.4. Konkreettiset veroprosessuaaliset todistustaakkanormit 512
7.2.5. Virallisperiaatteen suhde todistustaakkasäännöksiin 517
7.3. Äänestäminen 518
7.4. Päätöksen perusteleminen ja sisältö 520
7.5. Oikeudenkäyntikulut 522
8. Hallintoriita-asiat 531
9. Yhteenveto 531

IX VIRALLISPERIAATTEEN SOVELTAMISEEN LIITTYVIÄ ERITYISKYSYMYKSIÄ 536
1. Perustevalitus 537
2. Virallisperiaate täytäntöönpanon kielloissa ja keskeytyksissä 548
3. Yleinen oikeusapu ja maksuton oikeudenkäynti 554
4. Virallisperiaatteen vastainen menettely 558
4.1. Esteellisyys 558
4.2. Hallintokantelu 560
5. Virallisperiaate Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ennakkoratkaisua pyydettäessä 563

X TULEVAISUUDEN ARVIOINTIA SEKÄ LOPPUTOTEAMUKSIA 575

SUMMARY 582

OIKEUSTAPAUSHAKEMISTO 604

ASIAHAKEMISTO 615

Lähdeluettelo

LAINVALMISTELUASIAKIRJAT

I Hallituksen esitykset

HE 26/1863–1864: Hans Kejserliga Majestäts Nådiga Proposition till Finlands Ständer, angående kommunalförvaltningen på landet; Hans Kejserliga Majestäts Nådiga Propositioner till Storfurstendömet Finlands ständer å landtdagen i Helsingfors åren 1863–1864, äfvensom vederbörande utskotts betänkanden och ständernes underdåniga svar i anledning af sagde propositioner. II. s. 617–729. Wiborg, hos N.A. Zilliacus, 1865.

HE 27/1863–1864: Hans Kejserliga Majestäts Nådiga Proposition till Finlands Ständer, angående reorganisation af städernas kommunalförvaltning; Hans Kejserliga Majestäts Nådiga Propositioner till Storfurstendömet Finlands ständer å landtdagen i Helsingfors åren 1863–1864, äfvensom vederbörande utskotts betänkanden och ständernes underdåniga svar i anledning af sagde propositioner. II. s. 731–755. Wiborg, hos N.A. Zilliacus, 1865.

HE 31/1863–1864: Hans Kejserliga Majestäts Nådiga Proposition till Finlands Ständer, angående anslag till inrättande af folkskolor, till anläggande af nya kommunikationsanstalter samt till särskilda andra allmannyttiga företag; Hans Kejserliga Majestäts Nådiga Propositioner till Storfurstendömet Finlands ständer å landtdagen i Helsingfors åren 1863-1864, äfvensom vederbörande utskotts betänkanden och ständernes underdåniga svar i anledning af sagde propositioner. II. s. 921–1034. Wiborg, hos N.A. Zilliacus, 1865.

HE 30/1867: Hans Kejserliga Majestäts Nådiga Proposition till Finlands Ständer, angående utgörande af bevillning för 1868 och påföljande år; Hans Kejserliga Majestäts Nådiga Propositioner till Storfurstendömet Finlands ständer å landtdagen i Helsingfors år 1867, äfvensom vederbörande utskotts betänkanden och ständernes underdåniga svar i anledning af sagde propositioner. III. Helsingfors, J.C. Frenckell & Son, 1871.

HE/1872: Keisarillisen Majesteetin Armollinen Esitys Suomenmaan Säädyille kunnallishallituksesta kaupungissa; Asiakirjat Waltiopäiviltä Helsingissä wuonna 1872. Kolmas osa. Helsingissä, J. Simelius'en perillisillä, 1875.

HE 23/1872: Keisarillisen Majesteetin Armollinen Esitys Suomenmaan Säädyille, koskeva suostuntaveron maksamista vuodelta 1873 ja seuraavilta vuosilta.

HE 30/1877–1878: Keisarillisen Majesteetin armollinen esitys Suomenmaan Säädyille, koskeva suostuntaveron maksamista vuodelta 1878 ja seuraavilta vuosilta.

HE 18/1882: Keisarillisen Majesteetin armollinen esitys Suomenmaan Valtiosäädyille, koskeva suostuntaveroa kiinteästä omaisuudesta ja tulosta.

HE 34/1882: Keisarillisen Majesteetin armollinen esitys Suomenmaan Valtiosäädyille, koskeva muutosta asetukseen 8 p:ltä Joulukuuta 1873, kunnallishallituksesta kaupungissa.

HE 35/1882: Keisarillisen Majesteetin armollinen esitys Suomenmaan Valtiosäädyille, koskeva muutosta asetukseen 6 p:nä Helmikuuta 1865, kunnallishallituksesta maalla.

HE 27/1885: Keisarillisen Majesteetin armollinen esitys Suomenmaan Valtiosäädyille tulosuostuntaveron maksamisesta vuosilta 1886, 1887 ja 1888.
HE 28/1885: Keisarillisen Majesteetin armollinen esitys Suomenmaan Valtiosäädyille, kaikista valtiopäivillä vuonna 1885 pyydetyistä rahanmääräyksistä ja siitä tavasta, millä ne saadaan suoritetuiksi.
HE 9/1894: Keisarillisen Majesteetin armollinen esitys Suomenmaan Valtiosäädyille, koskeva suostuntaveroa kiinteästä omaisuudesta ja tulosta.
HE 6/1897: Keisarillisen Majesteetin armollinen esitys Suomenmaan Valtiosäädyille, koskeva asetusta kunnallishallinnosta maalla.
HE 6/1917 I vp: Hallituksen esitys Suomen Eduskunnalle laiksi Korkeimmasta Oikeudesta.
HE 7/1917 I vp: Hallituksen esitys Suomen Eduskunnalle laiksi Korkeimmasta Hallinto-oikeudesta.
HE 16/1917 I vp: Hallituksen esitys Suomen Eduskunnalle erinäisten sodan ajaksi hallinnollista tietä säädettyjen verojen jatkamisesta vuoden 1917 loppuun.
HE 17/1917 I vp: Hallituksen esitys Suomen Eduskunnalle suurten tulojen verosta.
HE 10/1917 II vp: Hallituksen esitys Suomen Eduskunnalle laiksi Korkeimmasta Oikeudesta.
HE 11/1917 II vp: Hallituksen esitys Suomen Eduskunnalle laiksi Korkeimmasta Hallinto-oikeudesta.
HE 13/1917 II vp: Hallituksen esitys Suomen Eduskunnalle suurten tulojen verosta.
HE 15/1917 II vp: Hallituksen esitys Suomen Eduskunnalle pääoma- ja kuponkisuostunnan suorittamisesta 1918 vuoden loppuun.
HE 20/1917 II vp: Hallituksen esitys Suomen Eduskunnalle välittävistä säännöksistä maalaiskuntain kunnallislain, kaupunkien kunnallislain, kansanäänestystä tarkoittavan lain ja kunnallisen vaalilain käyttöön saattamista varten.
HE 46/1917 II vp: Hallituksen esitys Suomen Eduskunnalle suurten tulojen suostuntaverosta vuodelta 1917.
HE 72/1917 II vp: Hallituksen esitys Suomen Eduskunnalle 27 päivänä marraskuuta 1917 annettujen maalaiskuntain kunnallislain, kaupunkien kunnallislain ja kunnallisen vaalilain sekä 15 päivänä kesäkuuta 1898 taajaväkisten maalaisyhdyskuntain järjestämisestä eräissä tapauksissa annetun asetuksen muuttamisesta ynnä ensiksi mainittuna päivänä kansanäänestyksestä annetun lain kumoamisesta sekä laista sisältävä välittävät säännökset 27 päivänä marraskuuta 1917 annettujen maalaiskuntain kunnallislain, kaupunkien kunnallislain ja kunnallisen vaalilain sovelluttamisesta.
HE 5/1918: Hallituksen esitys Suomen Eduskunnalle tilapäisestä varallisuusverosta.
HE 27/1918: Hallituksen esitys Suomen Eduskunnalle tulojen ilmoittamisvelvollisuudesta kunnallisverotusta varten.
HE 38/1918: Hallituksen esitys Eduskunnalle perintö- ja lahjaverosta.
HE 41/1918: Hallituksen esitys Eduskunnalle tulojen suostuntaverosta vuodelta 1918.
HE 37/1919: Hallituksen esitys Eduskunnalle tulo ja omaisuusverosta.
HE 61/1919: Hallituksen esitys Eduskunnalle tulojen suostuntaverosta vuodelta 1919.
HE 5/1920: Hallituksen esitys Eduskunnalle 8 päivänä joulukuuta 1873 kunnallishallituksesta kaupungissa annetun asetuksen 53 ja 55 §:n sekä 15 päivänä kesäkuuta 1898 maalaiskuntain kunnallishallinnosta annetun asetuksen 82 §:n muuttamisesta.
HE 63/1921: Hallituksen esitys Eduskunnalle kunnallisverotusta koskevien säännösten muuttamisesta.
HE 42/1923: Hallituksen esitys Eduskunnalle erinäisten kunnallisverotusta koskevien säännösten muuttamisesta.
HE 47/1923: Hallituksen esitys Eduskunnalle erinäisten muutosten tekemisestä tulo- ja omaisuusverolakiin.

HE 66/1924: Hallituksen esitys Eduskunnalle erinäisten muutosten tekemisestä tulo- ja omaisuusverolakiin.
HE 57/1925: Hallituksen esitys Eduskunnalle lisäyksen tekemisestä tulo- ja omaisuusverolakiin.
HE 26/1928: Hallituksen esitys Eduskunnalle tulo- ja omaisuus- sekä kunnallisverotusta koskevasta lainsäädännöstä.
HE 27/1930 II vp: Hallituksen esitys Eduskunnalle tulo- ja omaisuusverolain muuttamisesta.
HE 63/1932: Hallituksen esitys Eduskunnalle maalaiskuntain kunnallisverotusta koskevien säännösten muuttamisesta.
HE 29/1933: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi maatalouskiinteistöstä saatujen tulojen verottamisesta kaupungeissa ja kauppaloissa.
HE 48/1935: Hallituksen esitys Eduskunnalle tulo- ja omaisuusverolain muuttamisesta.
HE 109/1941: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verohallituksesta.
HE 1/1942: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi tulo- ja omaisuusverosta annetun lain muuttamisesta.
HE 31/1942: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi tulo- ja omaisuusverosta annetun lain muuttamisesta.
HE 72/1942: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verohallinnon järjestämisestä.
HE 77/1943: Hallituksen esitys Eduskunnalle tulo- ja omaisuusverolaiksi.
HE 78/1943: Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi maalaiskuntain kunnallishallinnosta annetun asetuksen, kunnallishallituksesta kaupungissa annetun asetuksen, tulojen ilmoittamisvelvollisuudesta kunnallisverotusta varten annetun lain sekä säästöpankkilain muuttamisesta.
HE 137/1945: Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi oikeudenkäymiskaaren 17, 21 ja 24 luvun, korvauksesta todistajalle valtionvaroista annetun lain, maakaaren 1 luvun, ulosottolain 3 luvun sekä rikoslain 17 luvun muuttamisesta.
HE 125/1947: Hallituksen esitys Eduskunnalle kunnallislainsäädännön koonnasta.
HE 82/1948: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi tulojen ilmoittamisvelvollisuudesta kunnallisverotusta varten annetun lain muuttamisesta.
HE 40/1949: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi muutoksenhausta hallintoasioissa.
HE 139/1949: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi korkeimmasta hallinto-oikeudesta annetun lain muuttamisesta.
HE 38/1952: Hallituksen esitys Eduskunnalle verolaiksi.
HE 41/1954: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi lääninoikeudesta.
HE 146/1957: Hallituksen esitys Eduskunnalle verotuslaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi.
HE 14/1958: Hallituksen esitys Eduskunnalle ylimääräistä muutoksenhakua koskevaksi lainsäädännöksi.
HE 57/1958: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi korkeimmasta hallinto-oikeudesta annetun lain muuttamisesta.
HE 33/1959: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi oikeudenkäymiskaaren sekä laeiksi eräiden oikeudenkäyntimenettelyä koskevien muiden lakien muuttamisesta.
HE 56/1960: Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi ulosottolain muuttamisesta sekä verojen ja maksujen perimisestä ulosottotoimin.
HE 92/1962: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verotuslain muuttamisesta.
HE 18/1963: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verotuslain muuttamisesta.
HE 11/1965: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verotuslain muuttamisesta.
HE 165/1965: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi ylimääräisestä muutoksenhausta hallintoasioissa.
HE 40/1966: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi muutoksenhausta hallintoasioissa annetun lain muuttamisesta.

HE 30/1967: Hallituksen esitys Eduskunnalle maatilatalouden tuloverolaiksi sekä siihen liittyväksi lainsäädännöksi.
HE 52/1968: Hallituksen esitys Eduskunnalle muutoksenhakua korkeimmassa hallinto-oikeudessa koskevan lainsäädännön uudistamiseksi.
HE 149/1968: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verotuslain muuttamisesta.
HE 117/1969: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verohallituksesta sekä siihen liittyviksi laeiksi.
HE 159/1969: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi korkeimman hallinto-oikeuden tuomionvoivan jäsenmäärän väliaikaisesta muuttamisesta.
HE 25/1972: Hallituksen esitys Eduskunnalle lääninoikeuksia koskevan lainsäädännön uudistamisesta.
HE 110/1972: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verotuslain muuttamisesta.
HE 238/1972: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi asuntotulon verottamisesta eräissä tapauksissa, laiksi tulo- ja omaisuusverolain muuttamisesta sekä laeiksi kunnallishallituksesta kaupungissa ja maalaiskuntain kunnallishallinnosta annettujen asetusten muuttamisesta sekä laiksi maatilatalouden tuloverolain muuttamisesta ja laiksi verotuslain muuttamisesta.
HE 40/1974: Hallituksen esitys Eduskunnalle tulo- ja varallisuusverolaiksi.
HE 93/1974: Hallituksen esitys Eduskunnalle tulo- ja varallisuusverolakiin liittyvistä muutoksista muuhun verolainsäädäntöön.
HE 99/1974: Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi verotuslain ja ennakkoperintälain muuttamisesta.
HE 28/1975: Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi verotuslain muuttamisesta.
HE 49/1975: Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi asuntotulon verottamisesta eräissä tapauksissa annetun lain sekä verotuslain muuttamisesta.
HE 45/1977: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verotuslain muuttamisesta.
HE 201/1977: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verotuslain muuttamisesta.
HE 124/1978: Hallituksen esitys Eduskunnalle suullista käsittelyä ja katselmusta korkeimmassa hallinto-oikeudessa koskevaksi lainsäädännöksi.
HE 219/1978: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi lääninoikeuslain 10 §:n muuttamisesta.
HE 227/1978: Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi ennakkoperintälain, työnantajan sosiaaliturvamaksusta annetun lain, veronkantolain ja verotuslain muuttamisesta.
HE 116/1979: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verotuslain muuttamisesta.
HE 146/1979: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verotuslain 132 §:n ja laiksi liikevaihtoverolain 73 §:n muuttamisesta.
HE 44/1980: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi lääninoikeuslain muuttamisesta.
HE 229/1980: Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi verotuslain 121 ja 123 §:n, perintö- ja lahjaverolain 70 §:n ja merimiesverolain 28 §:n muuttamisesta.
HE 88/1981: Hallituksen esitys Eduskunnalle hallintomenettelylaiksi ja eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.
HE 89/1981: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi yleisten asiakirjain julkisuudesta annetun lain muuttamisesta.
HE 174/1981: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi korkeimman hallinto-oikeuden tuomionvoivan jäsenmäärän väliaikaisesta muuttamisesta.
HE 248/1981: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verotuslain muuttamisesta.
HE 10/1982: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verotuslain 68 a §:n muuttamisesta.
HE 22/1982: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verotuslain muuttamisesta.
HE 56/1982: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi lääninoikeuslain 9 ja 15 §:n väliaikaisesta muuttamisesta.

HE 64/1982: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verotuslain 96 a ja 96 b §:n sekä liikevaihtoverolain 62 §:n muuttamisesta.

HE 152/1982: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verotuslain muuttamisesta.

HE 251/1982: Hallituksen esitys Eduskunnalle liikkeiden ja kiinteistöjen kunnallisverotusta koskeviksi muutoksiksi verolainsäädäntöön.

HE 56/1984: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi oikeudenkäynnin julkisuudesta ja eräiksi siihen liittyviksi lainmuutoksiksi.

HE 212/1984: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi lääninoikeuslain 9 ja 15 §:n väliaikaisesta muuttamisesta annetun lain 9 §:n ja voimaantulosäännöksen muuttamisesta.

HE 83/1986: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verotuslain 72 §:n muuttamisesta.

HE 158/1986: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verotuslain muuttamisesta.

HE 65/1987: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verohallinnosta.

HE 189/1987: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verotuslain muuttamisesta.

HE 58/1988: Hallituksen esitys Eduskunnalle virkarikoslainsäädännön uudistamisesta.

HE 65/1988: Hallituksen esitys Eduskunnalle lääninoikeuksien muodostamista alueellisiksi hallintotuomioistuimiksi koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 66/1988: Hallituksen esitys Eduskunnalle rikoslainsäädännön kokonaisuudistuksen ensimmäisen vaiheen käsittäväksi rikoslain ja eräiden muiden lakien muutoksiksi.

HE 109/1988: Hallituksen esitys Eduskunnalle tulo- ja varallisuusverolaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi.

HE 111/1988: Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi maatilatalouden tuloverolain, verotuslain 68 a §:n ja tappiontasauksesta tuloverotuksessa annetun lain 2 ja 4 §:n muuttamisesta.

HE 64/1990: Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi maatilatalouden tuloverolain, verotuslain 45 §:n ja maatalouden investointivarauslain 1 ja 12 §:n muuttamisesta.

HE 160/1990: Hallituksen esitys Eduskunnalle verohallintolaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi.

HE 223/1990: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verotuslain 72 §:n muuttamisesta.

HE 113/1991: Hallituksen esitys Eduskunnalle eräiden verotusmenettelyä koskevien säännösten muuttamisesta.

HE 49/1992: Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi verotuslain, sairausvakuutuslain 33 §:n ja kansaneläkelain 4 §:n muuttamisesta.

HE 50/1992: Hallituksen esitys Eduskunnalle kiinteistöverolaiksi sekä siihen liittyväksi lainsäädännöksi.

HE 208/1992: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verotuslain muuttamisesta.

HE 25/1993: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verohallintolain muuttamisesta.

HE 65/1993: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi leimaverolain muuttamisesta.

HE 122/1993: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verotuslain muuttamisesta.

HE 143/1993: Hallituksen esitys Eduskunnalle verotuksen muutoksenhakujärjestelmän uudistamista koskevaksi lainsäädännöksi.

HE 144/1993: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi lääninoikeuslain 10 §:n väliaikaisesta muuttamisesta.

HE 191/1993: Hallituksen esitys Eduskunnalle oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskevien säännösten muuttamisesta.

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

HE 15/1994: Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi perintö- ja lahjaverolain, verotuslain 85 §:n ja moottoriajoneuvoverosta annetun lain 31 §:n muuttamisesta.

HE 35/1994: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi Ahvenanmaan hallintotuomioistuimesta sekä eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.

HE 135/1994: Hallituksen esitys Eduskunnalle Suomen liittymisestä Euroopan unioniin tehdyn sopimuksen eräiden määräysten hyväksymisestä.
HE 276/1994: Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi verotuslain, ennakkoperintälain, työnantajain sosiaaliturvamaksusta annetun lain 17 §:n ja arvonlisäverolain 159 §:n muuttamisesta.
HE 336/1994: Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi verotuslain, ennakkoperintälain, arvonlisäverolain ja verohallintolain sivullisen tiedonantovelvollisuutta ja viranomaisten välistä tietojenvaihtoa koskevien säännösten muuttamisesta.
HE 85/1995: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi lääninoikeuslain muuttamisesta ja 10 §:n väliaikaisesta muuttamisesta annetun lain voimaantulosäännöksen muuttamisesta.
HE 131/1995: Hallituksen esitys Eduskunnalle verohallintolaiksi ja laiksi verotusmenettelystä sekä eräiksi niihin liittyviksi laeiksi.
HE 217/1995: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi hallintolainkäytöstä ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi.
HE 37/1996: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi lääninoikeuslain muuttamisesta.
HE 50/1997: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi lääninoikeuslain 1 a ja 13 §:n muuttamisesta.
HE 51/1997: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verohallintolain muuttamisesta.
HE 132/1997: Hallituksen esitys Eduskunnalle oikeusapulaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi.
HE 163/1997: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verotusmenettelystä annetun lain ja eräiden siihen liittyvien lakien muuttamisesta.
HE 245/1997: Hallituksen esitys Eduskunnalle Euroopan unionista tehdyn sopimuksen, Euroopan yhteisöjen perustamissopimusten ja niihin liittyvien tiettyjen asiakirjojen muuttamisesta tehdyn Amsterdamin sopimuksen eräiden määräysten hyväksymisestä.
HE 1/1998: Hallituksen esitys Eduskunnalle uudeksi Suomen Hallitusmuodoksi.
HE 15/1998: Hallituksen esitys Eduskunnalle verotuksen oikaisulautakuntaa koskeviksi muutoksiksi verolainsäädäntöön.
HE 26/1998: Hallituksen esitys Eduskunnalle peitellyn osingon verotusta koskevien säännösten uudistamisesta.
HE 30/1998: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi viranomaisten toiminnan julkisuudesta ja siihen liittyviksi laeiksi.
HE 53/1998: Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi verotusmenettelystä annetun lain ja ennakkoperintälain 27 §:n muuttamisesta.
HE 78/1998: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verojen ja maksujen perimisestä ulosottotoimin annetun lain 9 §:n muuttamisesta.
HE 107/1998: Hallituksen esitys Eduskunnalle laeiksi oikeudenkäymiskaaren 21 luvun, oikeudenkäynnistä rikosasioissa annetun lain 9 luvun 8 ja 9 §:n sekä käräjäoikeuslain 19 §:n muuttamisesta.
HE 114/1998: Hallituksen esitys Eduskunnalle hallinto-oikeuslaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi.
HE 146/1998: Hallituksen esitys Eduskunnalle holhouslainsäädännön uudistamiseksi.
HE 109/1999: Hallituksen esitys Eduskunnalle tuomareiden nimittämistä koskevaksi lainsäädännöksi.
HE 149/1999: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta sekä eräiksi siihen liittyviksi laeiksi.
HE 153/1999: Hallituksen esitys Eduskunnalle laiksi sähköisestä asioinnista hallinnossa.

II Lainvalmistelukunnan ja oikeusministeriön lainvalmisteluosaston julkaisut

Lagberedningens förslag till förordning angående förändrade föreskrifter om utmätning för utskylder, allmänna afgifter, expeditionslösen och annat dylikt jemte motiv, Helsingfors 1896.
Ehdotus verolaiksi, verotuslaiksi sekä laiksi niiden voimaanpanosta ynnä perustelut. Lainvalmistelukunnan julkaisuja N:o 2/1934.
Mietintö alemmanasteisesta hallinto-oikeudellisesta lainkäytöstä. Lainvalmistelukunnan julkaisuja N:o 5/1936.
Ehdotus verolaiksi, verotuslaiksi sekä laiksi niiden voimaanpanosta. Muutoksia perusteluineen. Lainvalmistelukunnan julkaisuja N:o 12/1936.
Ehdotus hallituksen esitykseksi Eduskunnalle alemmanasteisesta hallinto-oikeudellisesta lainkäytöstä. Lainvalmistelukunnan julkaisuja N:o 1/1938.
Tarkistettu ehdotus hallituksen esitykseksi Eduskunnalle alemmanasteisesta hallinto-oikeudellisesta lainkäytöstä. Lainvalmistelukunnan julkaisuja N:o 3/1939.
Lainvalmistelukunnan mietintö muutoksenhausta hallintoasioissa. Lainvalmistelukunnan julkaisuja N:o 5/1944.
Ehdotus hallituksen esitykseksi Eduskunnalle laiksi valitusasiain käsittelystä lääninhallituksessa. Lainvalmistelukunnan julkaisuja N:o 4/1951.
Ehdotus hallituksen esitykseksi Eduskunnalle laiksi lääninoikeudesta. Tarkistettu ehdotus. Lainvalmistelukunnan julkaisuja N:o 6/1952.
Ehdotus hallituksen esitykseksi Eduskunnalle laiksi ylimääräisestä muutoksenhausta hallintoasioissa. Lainvalmistelukunnan julkaisuja N:o 5/1960.
Ehdotus hallituksen esitykseksi Eduskunnalle lääninoikeuksia koskevan lainsäädännön uudistamisesta. Lainvalmistelukunnan julkaisuja N:o 5/1970.
Ehdotus hallintomenettelylaiksi. Oikeusministeriön lainvalmisteluosaston julkaisu 1/1979.
Verotuksen muutoksenhakujärjestelmän uudistaminen. Työryhmän mietintö. Oikeusministeriön lainvalmisteluosaston julkaisu 4/1993.
Hallintolainkäyttölaki. Oikeusministeriön lainvalmisteluosaston ehdotus. Oikeusministeriön lainvalmisteluosaston julkaisu 2/1994.
Tuomarin esteellisyys. Työryhmän mietintö. Oikeusministeriön lainvalmisteluosaston julkaisu 2/1996.
Hallintomenettelylaista hallintolakiin. Lähtökohtia ja suuntaviivoja. Oikeusministeriön lainvalmisteluosaston julkaisu 4/1997.
Hallintomenettelylaista hallintolakiin. Muutostarpeita. Oikeusministeriön lainvalmisteluosaston julkaisu 2/2000.

III Komiteanmietinnöt

A Kotimaiset

KM 1881, Keisarillisen Senaatin, Suomenmaan Valtiosäätyjen esityksestä, vuonna 1879 asettaman Verokomitean Lausunto ja ehdoitukset. Mietintö I, II, III ja IV.
KM 1892:1, Från komittén för uppgörande af förslag till ny instruktion för Guvernörerne och för bestämmande af ordningen för ärendenas handläggning vid Länestyrelserna i landet.
KM 1894:1, Keisarilliselle Majesteetille komitealta, joka on asetettu tekemään ehdotusta muutoksiksi voimassa olevaan asetukseen kunnallishallinnosta maalla.
KM 1908:12, Komiteanmietintö kunnallista äänioikeutta, vaalikelpoisuutta ja vaalitapaa sekä kunnallisverotusta koskevien säännösten tarkastamista varten.
KM 1911:12 a I, Osia lainvalmistelukunnan lokakuun 22 p:nä 1897 antamasta mietinnöstä, joka

koskee välittömän verotuksen uudistamista. Verokomitean julkaisuja I.
KM 1911:12 b II, Willgren, Karl: Silmäys nykyaikaiseen valtiolliseen tulo- ja varallisuusverotukseen Euroopassa. Verokomitean julkaisuja II.
KM 1921:18, Verotusreformien valmistamista varten asetetun komitean mietintö.
KM 1927:6, Maataloustulojen verotuksen kehittämistä valmistelemaan asetetun komitean mietintö.
KM 1935:3, Komitealta, joka on asetettu laatimaan ehdotusta lääninhallitusten johtosäännön uudistamiseksi.
KM 1937:6, Komitealta, joka on asetettu harkitsemaan lääninhallituksesta helmikuun 12 päivänä 1937 annetun asetuksen täytäntöönpanoa koskevia kysymyksiä. Mietintö 1. Ehdotus lääninhallitusten työjärjestykseksi.
KM 1951:63, Verokomitean mietintö.
KM 1957:43, Ajankohtaisia verolakeja valmistelemaan asetetun komitean mietintö. Ehdotus verotuslaiksi.
KM 1961:3, Maatalouden verokomitean mietintö.
KM 1961:4, Verolakikomitean mietintö.
KM 1964:A 15, Metsäverokomitean mietintö.
KM 1965:B 19, Maatalouden verokomitean 1964 mietintö.
KM 1966:B 63, Välittömän verotuksen osittaisuudistustoimikunnan mietintö
KM 1969:B 12, Verotuksen yksinkertaistamistoimikunnan mietintö.
KM 1970:B 69, Perheverotuksen tarkistamistoimikunnan mietintö.
KM 1972: B 116, Lääninoikeuksien maallikkojäsentoimikunnan mietintö
KM 1973:34, Verotuslain tarkistamistoimikunnan mietintö.
KM 1973:114, Hallintolainkäyttötoimikunnan mietintö
KM 1974:37, Verotuslain tarkistamistoimikunnan mietintö II.
KM 1974:154, KHO -komitean mietintö III.
KM 1976:19, Verotuslain tarkistamistoimikunnan mietintö III.
KM 1979:40, Yritysverotustoimikunnan välimietintö.
KM 1980:35, Harkintaverotustoimikunnan mietintö.
KM 1980:42, Yritysverotustoimikunnan mietintö.
KM 1981:64, Hallinnon oikeusturvakomitean mietintö.
KM 1982:55, Harkintaverotustoimikunta II:n mietintö
KM 1984:28, Verohallinnon lautakuntatoimikunnan mietintö.
KM 1984:54, Yritysverotuksen kehittämislinjakomitean mietintö.
KM 1985:48, Hallintolainkäyttökomitean mietintö.
KM 1992:7, Verotuksen oikeussuojatoimikunnan mietintö.
KM 1992:42, Hallintolainkäyttö Ahvenanmaalla. Ahvenanmaan hallintolainkäyttötoimikunnan mietintö.
KM 1997:4, Alueelliset hallinto-oikeudet. Hallintotuomioistuintoimikunnan mietintö.
KM 1998:1, Tuomareiden asema ja nimittäminen, Tuomaritoimikunnan mietintö.

B Ulkomaiset

SOU 1946:69, Förvaltningsförfarandet. Förberedande utredning angående reglering av förfarandet hos förvaltningsmyndigheter i ärenden rörande enskild rätt och därmed sammanhängande frågor.
SOU 1955:19, Administrativt rättsskydd. Principbetänkande angående besvärsinstitutet och därmed sammanhängande ämnen avgivet av Besvärssakkunniga.
SOU 1964:27, Lag om förvaltningsförfarandet. Besvärssakkunnigas slutbetänkande.
SOU 1991:106, Domstolarna inför 2000 -talet. Arbetsuppgifter och förfaranderegler. Betänkande av domstolsutredningen.
SOU 1993:62, Rättssäkerheten vid beskattningen. Betänkande av rättssäkerhetskommittén.
SOU 1995:124, Ett reformerat hovrättsförfarande. Betänkande av hovrättsprocessutredningen.

KIRJALLISUUS

Aarnio, Aulis: Laintulkinnan teoria. Yleisen oikeustieteen oppikirja. Juva 1989.
Aarnio, Aulis: Mitä lainoppi on ? Helsinki:1978
Aarnio, Aulis: The Rational as Reasonable. A Treatise on Legal Justification. Dordrecht 1987.
Aer, Janne: Oikeussuojan ulottuvuus hallinnossa: hallintolainkäytön antaman oikeussuojan merkitys viranomaistoiminnan auktoriteetin kannalta. Jyväskylä 2000.
Ahla, Eino J.: Laki tulojen ilmoittamisvelvollisuudesta kunnallisverotusta varten sekä muu kunnallisverotusta koskeva lainsäädäntö. Helsinki 1920.
Ahla, Eino J.: Uusi tulo- ja omaisuusverolaki. Helsinki 1925.
Alexy, Robert: Theorie der Grundrechte. Baden-Baden 1985.
Andersson, Edward: Efterbeskattning och grundbesvär vid stats- och kommunalbeskattningen. Borgå 1964.
Andersson, Edward: Förvaltningsförfarande och förvaltningsprocess. Helsinki 1998(a).
Andersson, Edward: Johdatus vero-oikeuteen. 11. uudistettu painos. Jyväskylä 2000.
Andersson, Edward: Verotuslain kommentaari. Porvoo 1968.
Andersson, Edward: Verotuslain kommentaari. 2. täydennetty painos. Vammala 1979.
Andersson, Edward: Verotuslain kommentaari. 3. uudistettu painos. Helsinki 1990.
Andersson, Edward: Verotusmenettelylain kommentaari. Jyväskylä 1996.
Cassne, H.–*Diesen*, C.–*Hammarström*, F.–*Schauman*, J.: Prövning av skattemål. Bevis 3. Stockholm 1999.
Diesen, Christian: Bevisprövning i brottmål. Stockholm 1994.
Dworkin, Ronald: Taking Rights Seriously. Harvard University Press Cambridge, Massachusetts. Sixteenth printing, 1997.
Edelstam, Gunilla: Förvaltningsmyndigheters utredningsskyldighet. Stockholm 1995.
Ekelöf, Per Olof: Processuella grundbegrepp och almänna processprinciper. Stockholm 1956.
Ellilä, Tauno: Ulosotto-oikeuden yleiset opit. Porvoo 1962.
Ervo, Laura: Ylimmät prosessiperiaatteet. Oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin osatekijät. Tampere 1996.
Flintberg: Lagfarenhets-Bibliotek. Fjerde delen. Stockholm 1801.
Frände, Dan: Finsk straffprocessrätt I, Helsinki 1999.
Granfelt, Otto Hjalmar: Den materiella processledningen. 2. upplagan. Helsingfors 1911.
Grosskopf, Göran–*Johansson*, Gunnar–*Rabe*, Gunnar: Det svenska skattesystemet. Nionde upplagan. Kristianstad 1996.
Gunnarsson, Åsa: Skatterättvisa. Göteborg 1995.
Habermas, Jürgen: Between Facts and Norms. Contribution to a Discourse Theory of Law and Democracy. Polity Press 1996.
Halila, Jouko: Todistustaakan jaosta erityisesti silmällä pitäen varallisuusoikeudellisia oikeussuhteita. Porvoo 1955.
Halila, Leena: Hallintolainkäyttömenettelyn oikeusturvatakeista. Vammala 2000.
Hallberg, Pekka: Hallinto-oikeudellisen valituksen käyttöalasta. Vammala 1978.
Hallberg, Pekka: Ylimääräinen muutoksenhaku hallintoasioissa. Vammala 1986.
Hallberg, Pekka–*Ignatius*, Pirkko–*Kanninen*, Heikki: Hallintolainkäyttölaki. Jyväskylä 1997.
Hannus, Arno: Uusi kunnallislaki. Toinen korjattu painos. Porvoo 1977.
Henkilöverotuksen käsikirja. Verohallituksen julkaisu n:o 618 (jatkuvatäydenteinen).
Hermanson, R.F.: Finlands finansförvaltningsrätt. Anteckningar enligt professor R.F. Hermansons föreläsningar. Utgifna af Gösta Palmgren. Helsingfors 1895.
Hermanson, R.F.: Inhemsk förvaltningsrätt. Anteckningar enligt professor R.F. Hermansons föreläsningar. Utgifna af HJ. Nyqvist. Helsingfors 1898.
Hermanson, R.F.: Muistiinpanot professori R.F. Hermansonin Suomen finanssihallinto-oikeuden

luennoista. Luennoitsijan luvalla julkaissut Gösta Palmgren. Jyväskylä 1920.
Hjelt, August–*Broms*, O. A.: Kunnallinen tuloverotus ja tulosuhteet Suomessa I ja II. Helsinki 1904 ja 1905.
Holopainen, Toivo: Kunnan asema valtiossa. Oikeudellinen rakennetutkimus. Vammala 1969.
Hultqvist, Anders: Legalitetsprincipen vid inkomstbeskattningen. Stockholm 1995.
Inha, Jyri: Valtioneuvoston oikeuskanslerin virka-aseman muotoutuminen 1917–1919. Tutkimus valtioneuvoston oikeuskanslerin virka-aseman muotoutumisesta tasavallan presidenttiin, valtioneuvostoon ja eduskuntaan nähden vuosina 1917–1919. Vammala 1997.
Jokela, Antti: Oikeudenkäynti I. Jyväskylä 1996.
Jokela, Antti: Oikeudenkäyntikulut ja maksuton oikeusapu. Tampere 1995.
Jonkka, Jaakko: Syytekynnys. Tutkimus syytteen nostamiseen vaadittavan näytön arvioinnista. Vammala 1991.
Jonkka, Jaakko: Todistusharkinnasta. Tampere 1993.
Juridiska Meddelanden. Notiser från rätts- och affärslifvet. I årgången. Helsingfors 1903.
Järvinen, Kyösti: Suomen maalaiskunnat ja niiden talous 1890 -luvun alussa. Jyväskylä 1899.
Kauppi, Aaro: Veron määrääminen I. Virheetön veron määrääminen ja sen oikeusvaikutukset. Oulu 1950.
Kekkonen, Urho: Kunnallinen vaalioikeus Suomen lain mukaan. Helsinki 1936.
Kiikeri, Markku: Kansainväliset fuusiot ja verotus. Euroopan yhteisöjen verotusdirektiivien vaikutuksista. Turku 1993.
Kilpi, Lassi: Harkintataksoitus. Vammala 1955.
Klami, H.T.: Ihmisen säännöt. Turku 1983.
Klami, H.T.–*Rahikainen*, M.–*Sorvettula*, J.: Todistusharkinta ja todistustaakka. Mänttä 1987.
Konstari, Timo: Asiakirjajulkisuudesta hallinnossa. Tutkimus yleisten asiakirjain julkisuudesta hallinnon kontrollivälineenä. Vammala 1977.
Kulla, Heikki: Hallintolainkäyttö ja hallinto. Tutkimus korkeimman hallinto-oikeuden toimivallan määräytymisen oikeushistoriallisesta taustasta. Vammala 1980.
Kulla, Heikki: Hallintomenettelyn perusteet. 4. uudistettu painos. Jyväskylä 1999.
Kulla, Heikki: Hallintomenettelyn perusteet. 5. uudistettu painos. Jyväskylä 2000.
Kuopus, Jorma: Hallinnon lainalaisuus ja automatisoitu verohallinto. Oikeustieteellinen tutkimus kansalaisen oikeusturvasta teknistyvässä valtionhallinnossa. Jyväskylä 1988.
Kurvinen, Pekka–*Sippola*, Sakari: Päätöksenteko hallinnossa. 2. uudistettu painos. Jyväskylä 1989.
Kuusikko, Kirsi: Neuvonta hallinnossa. Jyväskylä 2000.
Kuuskoski, Reino: Kunnallislaki. 4. täydennetty painos. Porvoo 1960.
Kuuskoski, Reino: Uusi kunnallislaki. 2. täydennetty painos. Porvoo 1952.
Laakso, Seppo: Oikeudellisesta sääntelystä ja päätöksenteosta. Helsinki 1990.
Lappalainen, Juha: Siviiliprosessioikeus I. Jyväskylä 1995.
Laukkanen, Sakari: Tuomarin rooli. Prosessioikeudellinen tutkimus tuomarin roolista dispositiivisen riita-asian valmistelussa silmällä pitäen riidan kohteen selvittämistä. Vammala 1995.
Lehtonen, Asko: Veropetoksesta. RL 38 luvun 11 §:n 1 momentin tunnusmerkistöstä lähinnä tulo- ja varallisuusverotuksen kannalta. Jyväskylä 1986.
Leidhammar, Börje: Bevisprövning i taxeringsmål. Stockholm 1995.
Leppänen, Tatu: Riita-asian valmistelu todistusaineiston osalta. Prosessioikeudellinen tutkimus. Vammala 1998.
Linnakangas, Esko: Urheilu ja verotus. Oikeustieteellinen tutkimus. Vammala 1984.
Mattila, Pauli K.: Varojen arvostaminen perintö- ja lahjaverotuksessa. Helsinki 1984.
Merikoski, Veli: Hallinto-oikeuden oikeussuojajärjestelmä I-II. Vammala 1959 ja 1961.
Merikoski, Veli: Hallinto-oikeuden oikeussuojajärjestelmä. Toinen uusittu painos. Vammala 1968.
Merikoski, Veli: Vapaa harkinta hallinnossa. Vammala 1958.
Myrsky, Matti–*Linnakangas*, Esko: Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Jyväskylä 1996.

Myrsky, Matti–*Linnakangas*, Esko: Verotusmenettely ja muutoksenhaku. Toinen, uudistettu painos. Jyväskylä 2000.
Mäenpää, Olli: Eurooppalainen hallinto-oikeus. Lähtökohtia ja perusteita. Helsinki 1996.
Mäenpää, Olli: Hallinto-oikeus. Juva 1991.
Mäenpää, Olli: Hallinto-oikeus. 2. laitos. Juva 1997.
Mäenpää, Olli: Hallinto-oikeus. 3. laitos. Porvoo 2000.
Mäenpää, Olli: Julkisuusperiaate. Helsingin yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisut. Helsinki 1999.
Niskakangas, Heikki: Henkilöverotus (jatkuvatäydenteinen).
Ojanen, Tuomas: Ennakkoratkaisumenettely. Helsinki 1996.
Ojanen, Tuomas: EY-oikeus jäsenvaltiossa. Tampere 1993.
Paasikivi, J.K.: Lainkäytön kehittymisestä veronkanto- ja finanssikontrolliasioissa vanhemman ruotsalais-suomalaisen oikeuden mukaan. Kompetenssikysymys. Helsinki 1901.
Palmén, Johan Philip: Juridisk handbok för medborgerlig bildning. Helsingfors 1859.
Pellonpää, Matti: Euroopan ihmisoikeussopimus. Jyväskylä 1996.
Pöyhönen, Juha: Sopimusoikeuden järjestelmä ja sopimusten sovittelu. Vammala 1988.
Rauhala, K.W.: Keisarillinen Suomen senaatti 1809–1909. I osa, vuodet 1809–1859. Helsinki 1915.
Rauhala, K.W.: Keisarillinen Suomen senaatti 1809–1909. II osa, vuodet 1859–1909. Helsinki 1921.
Rauhala, K.W.: Suomen keskushallinnon järjestämisestä vuosina 1808-1817. I osa ja II osa. Helsinki 1910.
Rautala, Jyrki: Länsstyrelsen i Åbo och Björneborgs län 350 år. Utvecklingen av länsförvaltningens uppgifter och organisation i Finland. Rauma 1987.
Rekola, Aarne: Tulo- ja omaisuusverolaki. Porvoo 1947.
Rekola, Esko: Kunnallisverotuksen pääpiirteet. Porvoo 1955.
Ryynänen, Olli: Förtäckt dividend i beskattningen. Vammala 1996.
Ryynänen, Olli: Bevisning i inkomstbeskattningen. Vammala 2000.
Saarialho, Aarne: Laki tulo- ja omaisuusverosta. Porvoo 1925.
Samling af de i Storfurstendömet Finland gällande och intill år 1855 utkomne Författningar, hvilka ändra eller förklara landets allmänna Lag eller utvidga och närmare bestämma föreskrifter i de ämnen densamma omfattar (af Lag-Kommission) I ja II. Helsingfors 1855.
Samling af Placater, Förordningar, Manifester och Påbud, samt andre Allmänna handlingar, hvilka i Stor-Furstendömet Finland sedan 1808 års början ifrån trycket utkommit. Åbo 1821–.
Samling af sådana lagbud och författningar, som angå Kronolänsmäns tjensteåligganden och hvad dermed sammanhänger. Helsingfors 1869.
Savolainen, Vesa–*Teperi*, Väinö: Jälkiverotus. Jyväskylä 2000.
Soikkanen, Hannu: Kunnallinen itsehallinto kansanvallan perusta. Maalaiskuntien itsehallinnon historia. Helsinki 1966.
Styffe, C.G.: Samling af instructioner för högre och lägre tjenstemän vid Landt-regeringen i Sverige och Finland. Stockholm 1852.
Ståhlberg, K.J.: Asetus maalaiskuntain kunnallishallinnosta selityksillä varustettuna. Kuopio 1907.
Ståhlberg, K.J.: Suomen hallinto-oikeus. Yleinen osa. Helsinki 1913.
Ståhlberg, K.J.: Suomen hallinto-oikeus. Yleinen osa. Toinen uudistettu painos. Helsinki 1928.
Ståhlberg, K.J.: Lait ja asetukset maalaiskuntain hallinnosta. 3. uudistettu painos. Helsinki 1926.
Suomen keskushallinnon historia 1809–1996. Hallintohistoriakomitea (1986–1996). Helsinki 1996.
Suomen maalaiskuntain talous vuonna 1904. Helsinki 1910.
Sörndal, Olof: Den svenska länsstyrelsens uppkomst, organisation och allmänna maktställning. Lund 1937.
Tarjanne, Tapio: Vero-oikeus. Turku 1939.
Tarukannel, Veijo–*Jukarainen* Heikki: Oikeudenkäynti hallintotuomioistuimessa. Saarijärvi 1999.
Tikka, Kari S.: Veron minimoinnista. Vammala 1972.

Tikka, Kari S.–*Nykänen*, Olli: Yritysverotus I ja II (jatkuvatäydenteinen).
Tirkkonen, Tauno: Suomen siviiliprosessioikeus I. Toinen, uusittu painos. Porvoo 1974.
Tirkkonen, Tauno: Suomen siviiliprosessioikeus II. Porvoo 1977.
Tuori, Kaarlo: Kriittinen oikeuspositivismi. Vantaa 2000.
Tähti, Aarre: Periaatteet Suomen hallinto-oikeudessa. Jyväskylä:1995
Tyynilä, Markku: Lainvalmistelukunta 1884–1964. Tutkimus lainvalmistelukunnan aseman ja organisaation kehitysvaiheista lainvalmistelukunnan perustamisesta 1884 vuoteen 1964. Vammala 1984.
Tyynilä, Markku: Senaatti. Tutkimus hallituskonselji-senaatista 1809–1918. Helsinki 1992.
Uotila, Jaakko–*Laakso*, Seppo–*Pohjolainen*, Teuvo–*Vuorinen*, Jarmo: Yleishallinto-oikeus pääpiirteittäin. Jyväskylä 1989.
Valtiovarainministeriön kiertokirjeitä ja ohjeita verolautakunnille. Valtiovarainministeriön veroasiainosaston julkaisuja N:o 34. Helsinki 1952.
Vilkkonen, Eero: Hallintolainkäyttö I. Vammala 1976.
Vilkkonen, Eero: Hallintolainkäytön alasta. Tutkimus hallintolainkäytön suhteesta yleiseen lainkäyttöön, ulosottomenettelyyn ja hallintomenettelyyn. Vammala 1973.
Vilkkonen, Eero: Hallintolainkäytöstä autonomian ajalla. Helsingin yliopiston julkisoikeuden laitoksen julkaisuja, Osasto C:3. Helsinki 1973(a).
Virolainen, Jyrki: Lainkäyttö. Oikeudenkäynnin perusteet ja lainkäyttöelimet siviili- ja rikosprosessissa. Jyväskylä 1995.
Virolainen, Jyrki: Materiaalinen prosessinjohto. Helsinki 1988.
Voipio, Jaakko: Verotuksen kiertämisestä. Porvoo 1968.
Wennergren, Bertil: Förvaltningsprocess. Tredje upplagan. Stockholm 1995.
Westberg, Peter: Domstols officialprövning. En civilprocessuell studie i anslutning till RB 17:3 p 1. Lund 1988.
Westerlund, Lars: Länsförvaltningen. Landshövdingarna, regeringsmakten och politiken i Finland åren 1809–1992. Helsingfors 1993.
Wikström, Kauko: Valtion tuloveron rakenne. Turun yliopiston julkaisuja, sarja C. Turku 1985.
Wikström, Kauko: Yleiset opit verotuksessa ja vero-oikeudessa. Johdatus verotuksen ja vero-oikeuden teoreettisiin ja käytännöllisiin yleisiin oppeihin. Turku 1999.
Willgren, Karl: Den historiska utvecklingen av Finlands förvaltningsrätt. Tampere 1934.
Willgren, Karl: Förvaltningsrättens allmänna läror. Helsinki 1925.
Willgren, Karl: Suomen finanssioikeus. Porvoo 1910.

ARTIKKELIT JA MUISTIOT

Aalto, Esa: Asianosaisen suullinen lausuma verotuksen oikaisulautakunnassa. Verotus 3/1999 s. 215-225.
Ahla, Eino J.: Korkein hallinto-oikeus 40-vuotias. LM 1958 s. 937–946.
Alexy, Robert: Oikeusjärjestelmä, oikeusperiaate ja käytännöllinen järki. LM 5/1989 s. 618-–633.
Aineellisen ja menettelyohjauksen kehittämistyöryhmä. Kannanotot ja toimenpide-ehdotukset oikeusturvatyöryhmän ehdotuksiin. Verohallinto 15.10.1998.
Alkula, Pentti: Verolautakunnan jäsenenä toimimisesta. Verotus 2/1980 s. 88–96.
Andersson, Edward: Bevisbördans fördelning vid inkomst- och förmögenhetsbeskattningen. JFT 1967 s. 168–183.
Andersson, Edward: Det svenska inflytandet vid tillkomsten av Finlands första inkoms- och förmögenhetsskattelag år 1920. JFT 1984 s. 389–401.
Andersson, Edward: Hankintaolettaman käytöstä sekä veroviranomaisen selvittämisvelvollisuudesta. Verotus 4/1999 s. 316–322.
Andersson, Edward: Näkökohtia reformatio in peius -kiellosta harkintaverotuksessa ja palauttamistapauksissa. Verotus 1/1962 s. 16–20 (a).

Andersson, Edward: Om ändring av talan i förvaltningsprocessen. JFT 1963 s. 345–379.
Andersson, Edward: Palautetun verotuksen toimittamisesta. Verotus 5/1962 s. 192–200 (b).
Andersson, Edward: Verovelvollisen oikeusturvan parantamiseen tähtäävät lainmuutokset. Verotus 5/1998 s. 428–436.
Arjanne, Jyrki: Perusteluvelvollisuudesta ja todistustaakasta verotuksessa. Verotus 3/1998 s. 289–294.
Anttila, Raimo: KHO:n oikeustapausselostuksia. Luottamuksensuojasta välillisessä verotuksessa. Verotus 4/1999 s. 416–419.
Castrén, U.J.: Hallintovirkamieskasvatuksesta. LM 1943 s. 45–68.
Castrén, U.J.: Korkeimman hallinto-oikeuden täyttäessä 25 vuotta. Korkein hallinto-oikeus 1918–1943. Helsinki 1943 (a).
Castrén, U.J.: Korkein hallinto-oikeus 30 vuotta toimineena. LM 1948 s. 540–547.
Castrén, U.J.: Om ordnandet av den förvaltningsrättsliga lagskipningen. NAT 1938 s. 165–202.
Finckenberg, Anja: Näyttövelvollisuus ja verotuslain 73 §. Verotus 2/1994 s. 215–218.
Granfelt, Otto Hjalmar: Officialprincipen och dess tillämpning på materiellrättslig grun. JFT 1912 s. 319–366.
Granfelt, Otto Hjalmar: Officialprincipen och dess tillämpning på processrättslig grun. JFT 1915 s. 170–212.
Haapaniemi, Matti: Virallisperiaate veroprosessissa. Verotus 5/1997 s. 535–552.
Hallberg, Pekka: Perusoikeusuudistus ja tuomioistuimet. LM 5–6/1996 s. 832–844.
Hallberg, Pekka: Poikkeaminen yleisestä muutoksenhakuoikeudesta hallintoasioissa. LM 1978 s. 562–585 (a).
Helander, Petri: EY:n perusoikeussuojan ulottuvuudesta. LM 4/1996 s. 596–610.
Hellsten, Sirkku: Amerikkalainen kommunitarismi: yhteisöllinen oikeudenmukaisuus lain ja yksilön moraalin välissä. Oikeus 2/1999 s. 97–107.
Herliz, Nils: Rättegångsbalkens betydelse på stats och förvaltningsrättens område, teoksessa Minneskrift ägnad 1734 års lag av jurister i Sverige och Finland II, s. 1023-1054. Ståckholm 1934.
Hirvonen, Juhani: Rikosprosessiuudistuksen perusteista sekä riita- ja rikosprosessin eroista. DL 3/1997 s. 370–377.
Hirvonen, Markku: Hyvä verotarkastustapa. Vero-opintopäivät 1998 s. 121–132.
Holopainen, Toivo: Korkein hallinto-oikeus 60 -vuotias. LM 1978 s. 493–521.
Huotari, Teuvo: Valituskulujen korvaamisesta veroprosessissa. Verotus 5/1976 s. 215–220.
Ikkala, A.K.: Valtion valitusoikeus hallintoasioissa. LM 1960 s. 285–328.
Ikkala, A.K.: Yksityisen valitusoikeus hallintoprosessissa. LM 1955 s. 153–212.
Isohanni-Niiranen, Kreettastiina: Tuomarin toisen asteen esteellisyydestä. DL 3/1999 s. 436–457.
Joutsamo, Kari: The Principle of Effectiveness of Community Law – Problems of Interpretation and Residual Application. LM 6–7/1998 s. 1164–1177.
Kaila, Heidi: Yhteisöjen tuomioistuimen toimivallan vahvistuminen EU:n vuoden 1996 hallitusten välisessä konferenssissa. DL 4/1997 s. 618–627.
Kaila, Heidi: Unionin toimielimiin liittyvät sopimusmuutokset Euroopan unionin vuoden 1996 hallitustenvälisessä konferenssissa. DL 4/1998 s. 694–710.
Kaira, Kaarlo: Virkamiestutkintojen uudelleenjärjestämisestä. LM 1937 s. 167–188.
Kanninen, Heikki: Katsaus EY:n tuomioistuimen oikeuskäytäntöön yleisen EY:n oikeuden alalla vuonna 1996 ja vuoden 1997 alkupuoliskolla. LM 8/1997 s. 1145–1179.
Kanninen, Heikki: Katsaus EY:n tuomioistuimen päätöksiin vuonna 1995 yleisen EY:n oikeuden alalla. LM 4/1996 s. 571–595.
Kanninen, Heikki: KHO:n oikeustapausselostuksia. Verotus 5/1998 s. 519–522.
Kekkonen, Jukka: Oikeudellisen muutoksen tutkimisesta – minun metodini. Minun metodini. Juha Häyhä (toim.). Porvoo 1997, s. 131–150.
Kellosalo, Jaakko: Verotarkastus, oikeusturva ja tuomioistuimen tehtävät. Verotus 3/1998 s. 275–284.
Kettunen, Pentti: Näkökohtia henkilöverotuksen yksinkertaistamisesta. Verotus 5/1985 s. 337–340.

Kilpi, Lassi: Näyttökysymykset arvioverotuksessa. Verotus 5/1980 s. 284–297.
Kilpi, Lassi: Veroasian ajaminen KHO:ssa. DL 1987 s. 1–15.
Kivikari, Eero: Mietteitä oikeudenkäyntikulujen korvauksesta verovalitusasioissa. Verotus 1/1966 s. 14–21.
Klami, H.T.: Todistusharkinta, näyttökynnys ja todistustaakka veroprosessissa. Verotus 4/1992 s. 362–369.
Klami, H.T.: ”Reaaliset” argumentit. LM 3/1996 s. 468–476.
Klami, H.T.–*Marklund*, M.–*Rahikainen*, M.–*Sorvettula*, J.: Täysi näyttö. Teoriaa, asenteita ja todellisuutta. LM 5/1988 s. 467–489.
Klami, H.T.–*Sorvettula*, J.–*Hatakka*, M.: Tarvitaanko todistustaakkaa? DL 1–2/1990 s. 1–21.
Korkeimman hallinto-oikeuden 50-vuotisjuhlaistunnossaan vuonna 1968 hyväksymä muistio päätösten perustelemisen kehittämisestä hallintolainkäytössä.
Korkeimman hallinto-oikeuden 70-vuotisjuhlamuistio. Hyväksytty korkeimman hallinto-oikeuden täysistunnossa 2.9.1988 (Julkaistu KHO:n v. 1988 vuosikirjan B-osassa s. 292 ss.).
Korkeimman hallinto-oikeuden täysistunnossaan 20.2.1996 hyväksymä muistio päätösten perustelemisen kehittämisestä.
Korkeimman hallinto-oikeuden lausunto KHO -komitean mietinnöstä III. Korkeimman hallinto-oikeuden julkaisu 6/1976.
Korkeinta hallinto-oikeutta koskevan asetuksen uudistaminen. Korkeimman hallinto-oikeuden julkaisu 5/1976.
Kotkas, Toomas: Kolme näkökulmaa oikeushistorian tutkimukseen – rakenteita, aatteita vai molempia? Oikeus 4/1999 s. 337–351.
Koulu, Risto: EY-tuomioistuimen ennakkoratkaisut suomalaisessa oikeudenkäynnissä I–III. DL 9–10/1994 s. 555–578, DL 11–12/1994 s. 759–784 ja DL 1–2/95 s. 3–29.
Kulla, Heikki: Maaherrojen lainkäyttövallasta Ruotsi-Suomessa. LM 1978 s. 267–288.
Kuokkanen, Antero: Verovalitusasiain palauttamisesta ja siirtämisestä verolautakunnalle lähinnä lääninoikeuden päätöksellä. Verotus 4/1966 s. 108–113.
Kuortti, Hannu: Veroparatiisiyhtiöt ja niiden verotus. Verotus 4/1999 s. 386–398.
Kuosma, Tapio: Oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta hallintolainkäytössä. DL 11–12/1994 s. 887–912.
Kuosma, Tapio: Oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimuksista hallintolainkäytössä. DL 1/1996 s. 49–54.
Kuosma, Tapio: Yleisistä oikeusperiaatteista hallintolainkäytössä. DL 3–4/1995 s. 192–212.
Kuuskoski, Reino: Todistusoikeuden uudistuksen vaikutus hallinto-oikeudelliseen lainkäyttöön. LM 1949 s. 468–480.
Kuuskoski, Reino: Mietteitä lääninoikeuksien toiminnan alkaessa. LM 1955 s. 531–544.
Laitinen, Mirjami: Luottamusperiaate verotuksessa. Tili- ja veropäivät 18.–19.1.1999 s. 85–89.
Laitinen, Mirjami: Yritysten verotusmenettely. Vero-opintopäivät 1999(b) s. 55–64.
Lappalainen, Juha: Tulisiko korkeimman oikeuden perustella valitusluparatkaisunsa. DL 3/1999 s. 416–424.
Larma, Otto: Hallintopäätösten perustelemisesta. Korkein hallinto-oikeus 1918–1968. Helsinki 1968 s. 103–114.
Laukkanen, Sakari–*Liljenfeldt*, Robert: Pääsy hovioikeuteen. DL 4/1999 s. 661–670.
Lautala, Vilho: Valitusoikeuden rajoituksesta veroasioissa. Verotus 4/1969 s. 157–159.
Lavapuro, Juha: Keskustelua. Yleinen järjestys ja turvallisuus: kollektiivinen hyvä. LM 3/2000 s. 412–418.
Lehtonen, Asko: Finländsk juridisk nationalrapport. Skatte- och avgiftskriminalitet. Nordiska skattevetenskapliga forskningsrådets skriftserie nr 36/1998(a) s. 67–85.
Lehtonen, Asko: Veropetossäännöksen muutokset. LM 8/1998(b) s. 1309–1324.

Leoska, Ahti: Konserniverokeskuksen toiminnasta ja yritysverotuksen järjestämisestä verohallinnossa. Vero-opintopäivät 1998 s. 77–81.
Leppänen, Tatu: Perusoikeusuudistuksen merkityksestä prosessioikeudessa. LM 2/1996 s. 238–251.
Linnakangas, Esko: Näytön hankkimisesta verovalitus- ja valituslupajärjestelmässä. Verotus 4/1994 s. 392–398.
Manninen, Petri: Yritysjärjestelyjen veronkierrosta EY-oikeuden näkökulmasta. Verotus 1/1998 s. 70–84.
Martikainen, Hilkka: Esittelijän roolista uudistuneessa oikaisulautakunnassa. Verotus 5/1999 s. 477–485.
Mattila, Pauli K: Peitellyn osingon uudistunut verotus. Verotus 1/1999 s. 4–12.
Maunu, Antti: Tehokas oikeussuoja Euroopan yhteisön oikeudessa ja kansallinen prosessiautonomia – onko kansallisen tuomioistuimen sovellettava yhteisön oikeutta viran puolesta? DL 2/1997 s. 333–342.
Merikoski, Veli: Oikeudenkäymiskaaren merkityksestä hallinto-oikeudellisessa lainkäytössä. LM 1952 s. 488–500.
Myrsky, Matti: Valituslupajärjestelmästä veroasioissa. Verotus 2/1989 s. 161–173.
Myrsky, Matti: Hallintolainkäyttölain vaikutuksista veroprosessissa. Verotus 4/1996 s. 357–367.
Myrsky, Matti: Kanteenmuutoskiellosta veroprosessissa. Verotus 2/1990 s. 128–145.
Myrsky, Matti: Tuottoverotuksesta. Verotus 4/1997(a) s. 406–411.
Myrsky, Matti: Vero-oikeudesta dynaamisena oikeudenalana. LM 2/2000 s. 163–179.
Myrsky, Matti: Vero-oikeustutkimuksen vaihtoehdoista ja mahdollisuuksista. Verotus 5/1997(b) s. 529–534.
Mäenpää, Olli: Eurooppalaisen hallinto-oikeuden perusteita. LM 8/1991 (a) s. 1141–1167.
Mäenpää, Olli: Euroopan ihmisoikeussopimus ja oikeusturvan takeet hallintoasioissa. LM 3/1989 s. 281–318.
Mäenpää, Olli: Ihmisoikeudet hallintolainkäytössä. Turun yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta 30 vuotta. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. A. Juhlajulkaisut N:o 4. Turku 1991(b), s. 305–315.
Mäenpää, Olli: Oikeusperiaatteet hallintotoiminnassa – EY-oikeudellisia näkökulmia. LM 7–8/1995 s. 1388–1414.
Nieminen, Auvo: Verotuksen valituslupakäytännöstä. Verotus 2/1999 s. 120–125.
Nuorvala, Aarne: Korkeimman hallinto-oikeuden täyttäessä 50 vuotta. Korkein hallinto-oikeus 1918–1968. Helsinki 1968, s. 7–31.
Nuorvala, Aarne: Korkein hallinto-oikeus uuden ajan kynnyksellä. Hallintolainkäytön kehitystapahtumia ja -näkymiä. LM 1978 s. 522–561.
Ossa, Jaakko: Lojaliteettiperiaate vero-oikeudessa. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. B. Muut kokoomateokset N:o 3. Lojaliteettiperiaatteesta. Turku 1994, s. 129–146.
Paasto, Päivi: Oikeustieteen ajallisuudesta. LM 3/1997 s. 378–392.
Palme, W.A.: Förvaltningen och rättskipningen i Finland och Sverige från äldre tider till våra dagar. JFT 1960 s. 13–40.
Palme, W.A.: Förvaltningslagskipningens uppkomst och utveckling under den svenska tiden. JFT 1960 (a) s. 219–228.
Paukku, Veli-Pekka: Ajankohtaista eurooppaoikeutta. DL 5/1997 s. 768–775.
Paukku, Veli-Pekka: Yhteisöjen tuomioistuimen ennakkoratkaisut-oikeuslähteitä vai ei? DL 11–12/1995 s. 1032–1038.
Pikkujämsä, Mikko: Asianajajan ajatuksia prosessi-ilmiöistä. DL 4/1999 s. 679–690.
Puronen, Pertti: Oikaisuvaatimusmenettely tienhaarassa. Verotus 5/2000 s. 578–586.
Puronen, Pertti: Uudistettu verotuksen oikaisulautakunta. Verotus 1/1999 s. 13–23.
Puronen, Pertti: Uudistettu verotuksen oikaisulautakunta ja verovelvollisen oikeusturvaodotukset. Verotus 5/1999(b) s. 452–461.

Puronen, Pertti: Vaikuttaako Euroopan yhdentymiskehitys verotuksen hallintomenettelyyn. Verotus 3/1996 s. 266–275.
Pärnänen, Erkki: Mielipide näytön hankkimisesta verovalitusjärjestelmässä. Verotus 1/1996 s. 93–94.
Rankama, Erkki: Voiko tutkijalautakunta tehdyn veromuistutuksen johdosta palauttaa asian verolautakunnalle uudelleen käsiteltäväksi. Verotus 4/1960 s. 195–196.
Reiman, Aarne: Ulosoton kielto ja keskeytys veroasioissa. Verotus 4/1995 s. 366–370.
Rekola, Aarne: Eräistä velallisen ulosottomenettelyssä esittämistä väitteistä. LM 1944 s. 447–487.
Rihto, Ahti: Aineellisesta prosessinjohdosta hallintovalitusprosessissa. DL 3/1998 s. 476–481.
Rihto, Ahti: Hallintomenettelylain sovellettavuudesta verotuslaissa säännellyssä verotusmenettelyssä. Juhlajulkaisu Lassi Kilpi. Helsinki 1989, s. 217–226.
Rikkonen, Olli: Korkeimman hallinto-oikeuden toimimisesta nelijäsenisenä. Korkein hallinto-oikeus 1918–1993. Jyväskylä 1993, s. 194–214.
Rosas, Allan: EU:n jäsenvaltioiden perus- ja ihmisoikeusvelvoitteet. LM 6–7/1999 s. 908–919.
Räbinä, Timo–*Tervo*, Olli: Sivullisen tiedonantovelvollisuutta ja viranomaisten välistä tietojen vaihtoa koskevien säännösten uudistaminen. Verotus 3/1995 s. 283–291.
Saarialho, Aarne: Tutkijalautakunnan päätöksen oikeusvoimaisuus ja ns. perustevalitus. LM 1946 s. 493–502.
Sahlberg, Erkki: Äänestys vero- ja tutkijalautakunnassa. Verotus 2/1962 s. 68–71.
Sajama, Seppo: Kolme oikeudenmukaisuuden käsitettä. Oikeus 2/1999 s. 142–151.
Saraviita, Ilkka: Yleiset tuomioistuimet perusoikeusjärjestelmän toteuttajina. LM 6–7/1999 s. 887–896.
Sarpolahti, Mia: Jutun palauttamisesta. DL 1/1999 s. 39–65.
Sevón, Leif: Kokemuksia ja uutisia Euroopan yhteisöjen tuomioistuimesta – mitä asianajajan tulee tietää. DL 2/1999 s. 205–215.
Siitari-Vanne, Eija: Todistustaakasta hallintolainkäytön eri asiaryhmissä. DL 3/1998 s. 482–496.
Siniharju, Hannu: Hieman todistustaakasta ja reformatio in peius -kiellosta harkintaverotuksessa. Verotus 2/1972 s. 73–74.
Ståhlberg, K.J.: Hallinto-oikeudellisen lainkäytön järjestäminen muissa maissa. LM 1908 s. 95–110.
Ståhlberg, K.J.: Hallinnon ja lainkäytön rajamailta, virkaanasettajaisluento 6.2.1909. LM 1909 s. 17–26.
Ståhlberg, K.J.: Korkeimman hallinto-oikeuden lainkäytöstä. LM 1919 s. 121–138.
Tammi, Jukka: Verohallinnon kehitysnäkymiä alkaneella vuosituhannella. Verotus 5/2000 s. 482–489.
Tiihonen, Paula: Lääninhallitusten tehtävien, organisaation ja virkakunnan kehitys (1634–1985). Lääninhallinto 350 vuotta. Sisäasiainministeriön julkaisu. Valtion painatuskeskus 1985.
Toivanen, Timo: Verotarkastuksesta ja oikeusturvasta. Verotus 3/1998 s. 285–288.
Tolonen, Hannu: Menneet ja nykyiset käsitteet oikeuden ja yhteiskunnan aatehistoriassa. Oikeus 2/1992 s. 126–144.
Tolonen, Hannu: Säännöt, periaatteet ja tavoitteet: Oikeuden, moraalin ja politiikan suhteesta. Oikeustiede-Jurisprudentia 1989 s. 337–381.
Tuominen, Esko: Luottamusperiaate verotuksessa. Tili- ja veropäivät 18.–19.1.1999 s. 93–97.
Tuomioistuimet 2000-luvulle. Ajatuksia ja ideoita kehittämisvaihtoehdoista. Oikeusministeriön kehitysyksikön perusselvitys 3.3.1998.
Tuori, Kaarlo: Perustuslakiuudistus ja hallinto-oikeus. LM 4/1999 s. 530–540.
Tähti, Aarre: Oikeudellisilla periaatteilla argumentoimisen erityispiirteistä. LM 4/1999 s. 553–564.
Verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio VM TM 1997/36.
Verotuksen oikeusturvatyöryhmän välimuistio VM TM 1997/17.
Virolainen, Jyrki: Hovioikeusprosessi uudistumassa. DL 5-6/1993 s. 263–293.
Wennergren, Bertil: Förvaltningsprocessen – en fullbordad tvåpartsprocess. Förvaltningsrättslig tidskrift 3/1996 s. 73–84.
Wikström, Kauko: Mitä on historiallinen lainoppi? Turun yliopiston oikeustieteellinen tiedekunta 30

vuotta. Turun yliopiston oikeustieteellisen tiedekunnan julkaisuja. A. Juhlajulkaisut N:o 4. Turku 1991, s. 501–509.

Wikström, Kauko: What is Historical Legal Dogmatics? Archiv für Rechts- und Sozialphilosophie; Beiheft 52. Stuttgart 1993, s. 166–170.

Äimä, Kristiina: EY-oikeudellisista periaatteista ja tulkinnasta erityisesti vero-oikeuden alalla. Verotus 5/1999 s. 494–504.

Äimä, Marina: Korkeimman hallinto-oikeuden esittelijän asemasta ja tehtävistä, teoksessa Korkein hallinto-oikeus 1918-1993. Jyväskylä 1993, s. 238–247.

Äimä, Marina: Luottamuksensuojasta korkeimman hallinto-oikeuden viimeaikaisten tuloveroratkaisujen valossa. Verotus 5/1998 s. 507–518.

ARKISTOLÄHTEET

Kansallisarkisto. Senaatin arkisto. Talousosaston pöytäkirjat (mikrofilmikopiot).

Turun maakunta-arkisto. Suostuntaverontarkastuskomitean arkisto. Tarkastuskomitean pöytäkirjat 1865–1884, C 1.

Lyhenteet

A	asiakirjat tai asetus
AM	anomusmietintö
AsiakJulkL	laki yleisten asiakirjain julkisuudesta 9.2.1951/83
AsK	asetuskokoelma, vuoteen 1889 asetuskokous
C.M.L.R.	Common Market Law Reports
DL	Defensor Legis
EA	eduskunnan alamainen anomus
E.C.R.	European Court Reports
EETOL	laki tulo- ja omaisuusverosta 3.8.1920/207
EFTA	European Free Trade Association
EIS	Yleissopimus ihmisoikeuksien ja perusvapauksien suojaamiseksi (Euroopan ihmisoikeussopimus)
EPL	ennakkoperintälaki 20.12.1996/1118
ETA	Euroopan talousalue
ETOL	laki tulo- ja omaisuusverosta 5.12.1924/306
EV	eduskunnan vastaus
EVL	laki elinkeinotulon verottamisesta 24.6.1968/360
EY	Euroopan talousyhteisö/ Euroopan yhteisö
FL	förvaltningslagen (1986:223)
FPL	förvaltningsprocesslagen (1971:291)
GFL	förvaltningslagen (1971:290)
HaOA	hallinto-oikeusasetus 26.3.1999/438
HaOL	hallinto-oikeuslaki 26.3.1999/430
HE	hallituksen esitys
HLL	hallintolainkäyttölaki 26.7.1996/586
HM	Suomen Hallitusmuoto 17.7.1919/94
HMenL	hallintomenettelylaki 6.8.1982/598
HolhoustoimiL	laki holhoustoimesta 1.4.1999/442
HPurkuL	laki ylimääräisestä muutoksenhausta hallintoasioissa 1.4.1966/200
HTiedL	laki tiedoksiannosta hallintoasioissa 15.4.1966/232
HValL	laki muutoksenhausta hallintoasioissa 24.3.1950/154
IlmoitusvelvL	laki tulojen ilmoittamisvelvollisuudesta kunnallisverotusta varten 9.4.1919/43
JFT	Tidskrift utgiven av Juridiska Föreningen i Finland
JulkisuusL	laki viranomaisten toiminnan julkisuudesta 21.5.1999/621
KHO	korkein hallinto-oikeus
KHOA	asetus, joka sisältää tarkempia säännöksiä Korkeimmasta hallinto-oikeudesta 22 päivänä heinäkuuta 1918 annetun lain täytäntöönpanemisesta 22.7.1918/74 tai asetus korkeimmasta hallinto-oikeudesta 30.9.1977/702.
KHOL	laki korkeimmasta hallinto-oikeudesta 22.7.1918/74
KKO	korkein oikeus
KKunA	asetus kunnallishallituksesta kaupungissa 8.12.1873/40
KM	komitean-, toimikunnan mietintö
K.S.	keisarillisen senaatin talousosaston päätös
KuV	kunnallisvaliokunta
L	liitteet tai laki
LaV	lakivaliokunta

LAVO	oikeusministeriön lainvalmisteluosasto
LH	lääninhallitus
LM	Lakimies
LO	lääninoikeus
LOA	lääninoikeusasetus 26.9.1975/751 tai 2.6.1989/522
LOL	lääninoikeuslaki 31.12.1974/1021
LähdeveroL	laki rajoitetusti verovelvollisen tulon ja varallisuuden verottamisesta 11.8.1978/627
M	mietintö
MaksuUA	asetus sisältävä eräitä määräyksiä ulostekojen, yleisten maksujen, toimituskirjain lunastuksen tahi muun sellaisen ulosmittauksesta 27.2.1897/17
MKunA	asetus kunnallishallituksesta maalla 6.2.1865/4 tai asetus maalaiskuntain kunnallishallinnosta 15.6.1898/21
MVL	maatilatalouden tuloverolaki 15.12.1967/543
NAT	Nordisk Administrativt Tidsskrift
OAK	Eduskunnan oikeusasiamiehen kertomus toiminnastaan
OK	oikeudenkäymiskaari
OKK	Valtioneuvoston oikeuskanslerin kertomus oikeuskanslerin virkatoimista ja lain noudattamista koskevista havainnoista
PeV	perustuslakivaliokunta
PL	Suomen perustuslaki 11.6.1999/731
RL	rikoslaki 19.12.1889/39
ROL	laki oikeudenkäynnistä rikosasioissa 11.7.1997/689
RÅ	regeringsrättens årsbok
SAsiointiL	laki sähköisestä asioinnista hallinnossa 30.12.1999/1318
SopS	Suomen säädöskokoelman sopimussarja
SOU	statens offentliga utredningar
SuV	suuri valiokunta
Sv	suostuntavaliokunta
SV	säätyjen vastaus
TaV	talousvaliokunta
TM	työryhmämuistio
TOA	tulo- ja omaisuusveroasetus 11.1.1944/27
TOL	tulo- ja omaisuusverolaki 19.11.1943/888
TVL	tulo- ja varallisuusverolaki 31.12.1974/1043 tai 29.12.1988/1240
UL	ulosottolaki 3.12.1895/37
v.	versus
VaV	valtiovarainvaliokunta
VerA	verotusasetus 30.12.1959/530
VerHA	verohallintoasetus 22.12.1995/1707
VerHL	verohallintolaki 18.12.1995/1557
VerL	verotuslaki 12.12.1958/482
VerMenA	asetus verotusmenettelystä 18.12.1995/1579 tai 23.10.1998/763
VerMenL	laki verotusmenettelystä 18.12.1995/1558
VeroHp	verohallituksen päätös
VeroUA	asetus verojen ja maksujen perimisestä ulosottotoimin 29.6.1961/368
VeroUL	laki verojen ja maksujen perimisestä ulosottotoimin 29.6.1961/367
VNp	valtioneuvoston päätös
vp.	valtiopäivät
VV	valtiovaliokunta
VvMp	valtiovarainministeriön päätös
YHL	laki yhtiöveron hyvityksestä 29.12.1988/1232

I JOHDANTO

1. Keskeisiä käsitteitä

Prosessioikeudessa eräänä jaottelukriteerinä käytetään sitä, missä määrin asianosaiset voivat lainkäyttöviranomaista sitovalla tavalla määrätä oikeudenkäynnin kohteen ja siinä huomioon otettavat seikat. *Määräämis- eli dispositiivisen periaatteen* vallitessa asianosaisilla on valta päättää, haluavatko he oikeussuojaa ja missä laajuudessa sekä mitä valinnaisista oikeussuojakeinoista käytetään. Oikeudenkäyntiaineiston osalta asianosaisilla on tällöin valta määrätä, mikä aineisto prosessissa pannaan tuomion perustaksi. Määräämisperiaatetta sovelletaan meillä varsinkin dispositiivisissa riita-asioissa. Määräämisperiaatteen vastakohtaa edustaa *virallisperiaate*, jonka mukaan oikeussuojaa voidaan antaa asianosaisen tahdosta riippumatta sekä viranomaisen parhaaksi katsomia oikeussuojakeinoja käyttäen. Viranomaisen päätös voi tällöin perustua sellaiseenkin oikeudenkäyntiaineistoon, jota asianosaiset eivät ole esittäneet ja johon he eivät ole vedonneet. Virallisperiaate on meillä pääsääntöisesti vallalla hallintolainkäytössä, mutta sitä sovelletaan myös rikosprosessissa ja nykyisin aiempaa enemmän siviiliprosessissa. Lisäksi virallisperiaatetta ilmentäviä säännöksiä voidaan löytää myös hallintomenettelyn puolelta. Rikosprosessissa virallisperiaate ilmenee mm. siten, että virallisen syyttäjän syyteoikeus on useissa tapauksissa riippumaton asianomistajan tahdosta. Rikosprosessissa asianosaiset eivät myöskään saa määrätä, missä laajuudessa ja mitä oikeussuojakeinoja käyttäen oikeussuojaa annetaan. Indispositiivisissa riita-asioissa virallisperiaate voi ilmetä esim. siten, että tuomioistuin ei ole sidottu asianosaisten yksimieliseen kannanottoon tai osapuolen myöntämiseen. Veroasioissa virallisperiaatetta ilmentävät mm. seuraavat viran puolesta suoritettavat toimenpiteet: asiakirjojen täydennysmenettely, verojen täytäntöönpanon kieltäminen tai keskeyttäminen, asian siirtäminen oikeaan foorumiin, selvittämiskeinojen käyttäminen, asian palauttaminen, asianosaisten neuvonta, tulkitseminen ja kääntäminen sekä esteellisyysperusteen toteaminen. Käsitykseni mukaan verotusmenettelyssä noudatettava virallisperiaate ei kovin merkittävästi eroa veroprosessissa sovellettavasta virallisperiaatteesta. Ehkä merkittävin eroavaisuus aiheutuu nykyisin siitä, että ensi asteen verotusmenettelyssä ei ole, toisin kuin veroprosessissa, kaksiasianosaissuhdetta perinteisessä merkityksessä. Se seikka, että julkisen puhevallan käyttämistä ei ole järjestetty yhtenäisellä tavalla, antaa virallisperiaatteelle erilaisen sisällön myös erityyppisissä hallintolainkäyttöasioissa[1].

[1] Ks. Willgren: 1925 s. 410, Tirkkonen: 1974 s. 76 ss., Jonkka: 1991 s. 188–192, Virolainen: 1995 s. 57, 58, 262 ja 263, Lappalainen: 1995 s. 12, 27, 60 ja 85–90, Jokela: 1996 s. 122 ja 123, Hallberg-Ignatius-Kanninen: 1997 s. 242–244, Andersson: 1998(a) s. 30, Sarpolahti: 1999 s. 50 sekä Ryynänen: 2000 s. 58 ss. Veli Merikoski mainitsee hallintomenettelyssä ja hallinto-oikeudellisessa lainkäytössä sovellettavien oikeussuojaperiaatteiden joukossa mm. virallisperiaatteen, jolla Merikoski tarkoittaa sitä, että asian ratkaisuun saattaminen riippuu viranomaisesta eikä ole asianosaisen määräysvallan varassa. Ks. Merikoski: 1968 s. 39.

Edellä mainitun lisäksi prosessioikeudessa on tapana käyttää jaotteluperusteena sitä, sovelletaanko käsiteltävissä asioissa käsittely- vai tutkintaperiaatetta[2]. *Käsittelyperiaatteen* vallitessa asianosaisten edellytetään esittävän asian ratkaisun kannalta relevantit tosiseikat sekä tarvittavan näytön. Meillä käsittelyperiaatetta sovelletaan puhtaimmillaan dispositiivisissa riita-asioissa. *Tutkintaperiaatetta* sovellettaessa edellä mainittu tehtävä kuuluu päätöksen tekevälle viranomaiselle. Meillä tutkintaperiaatetta ilmentäviä säännöksiä löytyy indispositiivisten riita-asioiden oikeudenkäyntiä sekä hallintolainkäyttöä ja hallintomenettelyä sääntelevistä normeista[3].

On heti todettava, ettei edellä mainittuja periaatevaihtoehtoja, virallisperiaate tai määräämisperiaate sekä käsittelyperiaate tai tutkintaperiaate, yleensä noudateta puhtaassa muodossaan missään nykyaikaisessa oikeusprosessissa tai hallintomenettelyssä. Veroprosessissa noudatetaan pääsääntöisesti virallisperiaatetta, mutta esim. asian vireilletulo vaatii asianosaisen aloitteen. Asianosaisen valitus rajaa lainkäyttöviranomaisen tutkimisvallan laajuuden, minkä lisäksi asianosainen voi ennen käsittelyn päättymistä peruuttaa valituksensa. Sekä verotuksessa että veroprosessissa noudatetaan tutkintaperiaatetta, mutta silti ratkaisuun vaikuttavan tosiseikaston esittämisvelvollisuus on käytännön tilanteissa jaettu asian laadusta ja kulloisistakin olosuhteista riippuen verovelvollisen, veronsaajan edustajan, hallintoviranomaisen sekä tuomioistuimen kesken. Saattaa olla varsin hankalaa käyttää jaottelua määräämisperiaate/käsittelyperiaate – virallisperiaate/tutkintaperiaate mm. silloin, kun viranomainen ohjaa asianosaisen hankkimaan tarvittavan lisäselvityksen. Tässä tutkimuksessa lähden siitä, että viranomainen voi täyttää virallis- ja tutkintaperiaatteen sille asettaman selvitysvelvollisuuden myös em. tavalla, vaikka saattaisi ehkä olla oikeampaa käyttää tässä yhteydessä termiä *yhteistoimintaperiaate*[4].

---

[2] Saksalaisesta periaatesystematiikasta ovat meille tulleet myös käsitteet asianosaistoimintoisuus ja virallistoimintoisuus. Ne kuvaavat asianosaisen tai viranomaisen oikeutta määrätä oikeudenkäynnin ulkoisesta kulusta. Meillä nämä periaatteet on tosin ymmärretty lähinnä määräämis- ja käsittelyperiaatteen sekä toisaalta virallis- ja tutkintaperiaatteen yläkäsitteiksi. Ks. Virolainen: 1988, s. 26–28, Virolainen: 1995 s. 283 ja 284, Laukkanen: 1995 s. 50–57 ja 88 sekä Jokela: 1996 s. 124.

[3] Edelstam käyttää väitöskirjassaan termiä undersökningsprincipen. Ks. Edelstam: 1995 esim. s. 192. Vrt. Merikoski:1968, s. 39, jossa Merikoski määrittelee ”tutkimisperiaatteen” siten, että ratkaisijaviranomaisen on omatoimisesti viran puolesta (ex officio) hankittava asiassa tarvittavat selvitykset. Edelleen Merikoski mainitsee, että tutkimisperiaatetta noudatetaan pääsääntönä hallinto-oikeuden alalla. Ks. myös Virolainen: 1995 s. 263–266, Lappalainen: 1995 s. 91–96 ja Hallberg-Ignatius-Kanninen: 1997 s. 244–246.

Rikosprosessissa käsiteparia käsittelymenetelmä ja tutkintamenetelmä vastaavat käsitteet akkusatorinen menetelmä eli syyttämismenetelmä ja inkvisitorinen menetelmä eli tutkimismenetelmä. Ks. Virolainen: 1995 s. 266 ja 267 sekä Jokela: 1996 s. 128.

[4] Esim. dispositiivisissa riita-asioissa sovelletaan modifioitua käsittelyperiaatetta, josta käytetään nimitystä yhteistoimintaperiaate. Tämän mukaan asianosaisilla ja tuomioistuimella on yhteinen vastuu jutun tosiasiapuolen selvittämisessä. Ks. Virolainen:1988 s. 30–33, Virolainen: 1995 s. 276 ja Lappalainen: 1995 s. 92. Yhteistoimintaperiaate luotiin 1970-luvulla Saksassa. Periaatteen juuret on löydettävissä vuonna 1895 voimaan tulleesta Itävallan siviiliprosessilaista. Ks. Laukkanen: 1995 s. 79, 89–94 ja 201 ss. sekä Jokela: 1996 s. 23 ja 127.

Edellä mainituista periaatepareista virallis- ja tutkintaperiaate toisaalta sekä määräämis- ja käsittelyperiaate toisaalta ovat hyvin läheisessä suhteessa keskenään. Käsitteiden välille ei voida vetää tarkkaa rajaviivaa, koska nykyisen käsityksen mukaan prosessin kohdetta ja tosiseikkoja ei voida erottaa tarkasti toisistaan[5]. Hallinnossa ja hallintolainkäytössä sovellettava virallisperiaate on johtanut siihen, että myös tutkintaperiaate on varsin voimakkaasti esillä. Virallisperiaatteen sisältö asettaa sekä hallintoviranomaiselle että hallintotuomioistuimelle tietynasteisen yleisvelvollisuuden huolehtia siitä, että kulloinenkin asia tulee selvitetyksi. Tutkintaperiaatteen sisältö täsmentää tarkemmin, miten asian selvitysvelvollisuus jakaantuu toisaalta verovelvollisen ja veronsaajia edustavan asiamiehen sekä toisaalta hallintoviranomaisen tai hallintotuomioistuimen kesken. Virallisperiaatteen vallitessa viranomaisella on oikeus panna päätöksen perustaksi omasta aloitteestaan hankkimaansa selvitystä. Tutkintaperiaatteen vallitessa päätöksen tekevän viranomaisen nimenomainen velvollisuus on hankkia ratkaisun kannalta tarvittava näyttö[6].

Tutkimuksen otsikkoa valitessani olen joutunut punnitsemaan kahden käsitteen, tutkinta- ja virallisperiaatteen välillä. Oikean termin valintaa on vaikeuttanut se seikka, että tutkimuksessa on omaksuttu oikeushistoriallinen lähestymistapa. Hallintomenettelyä ja hallintoprosessia kuvaavassa kirjallisuudessa käytettiin aluksi käsitteitä tutkintamenettely ja tutkintaperiaate. Myös siviili- ja rikosprosessin puolella käytettiin pitkään käsitettä tutkintaperiaate[7]. Käsitemäärittelyssä tulisi kuitenkin pyrkiä johdonmukaisesti seuraamaan asianomaisella tutkimusalueella vakiintuneesti käytettyä käsitemääritelmää, jollei poikkeamiselle ole päteviä syitä. Nykyisin hallinnossa ja hallintolainkäytössä termi virallisperiaate on vallitseva, mikä on

---

[5] Ks. Tirkkonen: 1974 s. 76 ja 82, Virolainen: 1995 s. 261, Laukkanen: 1995 s. 55, 56 ja Tarukannel-Jukarainen: 1999 s. 44–47, joiden mukaan kysymys mainittujen periaatteiden tarkemmasta sisällyksestä ja suhteesta toisiinsa on epäselvä. Verotusmenettelyssä tai veroprosessissa virallisperiaatteen on uudemmassa oikeuskirjallisuudessa toisinaan katsottu tarkoittavan lähinnä sitä, että viranomaisella on viime kädessä oikeus määrätä asian ratkaisuun vaikuttavasta aineistosta. Vrt. keskenään Rekola: 1947 s. 472, Andersson: 1968 s. 150–163, Andersson: 1996 s. 101 ja 102 sekä HE 217/1995 vp./A6, s. 58.

[6] Siviili- ja rikosprosessin osalta voidaan käyttää käsitettä materiaalinen prosessinjohto. Virolainen luonnehtii materiaalista prosessinjohtoa tuomioistuimen tai tuomarin toimesta tapahtuvaksi asian selvittämiseksi, jonka tarkoituksena on yhtäältä asianosaisten esittämän aineiston tarkentaminen ja toisaalta sanotun aineiston joko rikastuttaminen tai rajoittaminen. Ks. Virolainen: 1988 s. 51 ja 52, Virolainen: 1995 s. 274–277 ja Lappalainen: 1995 s. 53 ja 93.

[7] Nikolaus Thaddäus von Gönner kehitti käsittely- ja tutkintaperiaatteen 1800 -luvun alussa. Hermann Ortloff kuvasi asianosaisen aloiteoikeutta oikeudenkäynnissä jo vuonna 1858 käsitteellä määräämisperiaate. Hän loi pohjan määräämisperiaatteen ja käsittelyperiaatteen erottamiselle. Määräämisperiaatetta ja virallisperiaatetta ei käytetty ennen 1870 -lukua kirjoitetuissa lähteissä, vaan niissä kuvataan käsittelyperiaate yleisenä asianosaisperiaatteena ja tutkintaperiaate yleisenä tuomioistuinperiaatteena. Määräämisperiaatteen ja käsittelyperiaatteen välisen eron määritteli von Canstein vuonna 1877. Hän kehitteli myös asianosaistoimintoisuuden ja virallistoimintoisuuden periaatteet. Suomessa virallisperiaatteeseen liittyvän tutkimuksen uranuurtajana oli 1900-luvun alussa Otto Hjalmar Granfelt. Hän erotti toisistaan virallisperiaatteen soveltamisen materiaalisoikeudellisella ja prosessioikeudellisella perusteella. Ks. Virolainen: 1995 s. 260, Laukkanen: 1995 s. 37, 49–51 ja 75–81, Granfelt: 1912 ja Granfelt: 1915.

ohjannut valitsemaan tutkimuksen otsikon. Jäljempänä asetan pääpainon virallisperiaatteen sille osalle, joka kuvaa asian ratkaisevan viranomaisen kulloistakin tosiseikkojen selvitysvelvollisuuden astetta. Kun virallisperiaate ymmärretään tällä tavalla, tutkintaperiaate voidaan katsoa virallisperiaatteen keskeiseksi elementiksi[8] .

[8] Ks. Tirkkonen: 1974 s. 76 ja vrt. Laukkanen: 1995 s. 4.

2. Tutkimusmenetelmä ja -tavoitteet

Oikeushistoriallisessa tutkimuksessa on kyse oikeudellisten muutosten kuvaamisesta ja niiden selittämisestä. Joissakin tapauksissa kyse voi olla myös oikeuden muuttumattomuuden selittämisestä. Oikeushistoriallisessa tutkimuksessa oikeudelliset muutokset on kyettävä kytkemään omaan aikaansa ja sellaisiin yhteiskunnan rakenteellisiin olosuhteisiin, jotka edistävät muutoksia. Tämän vuoksi oikeushistoriallisessa tutkimuksessa voidaan joutua paikoitellen käyttämään myös rakenneselityksiä. Tässä tutkimuksessa hylkään näkemyksen historian tapahtumien ja ilmiöiden ainutkertaisuudesta. Menneisyyden tapahtumat luovat puitteita tulevaisuuden kehitykselle. Etsin historian tapahtumista pitkän aikavälin tarkastelujen ja vertailujen avulla säännönmukaisuuksia. Teen vertailuja sekä historiallisessa syvyyssuunnassa että horisontaalisesti. Oikeushistoriallisessa tutkimuksessa on etsittävä oikeudellista muutosta selittäviä tekijöitä sekä punnittava kussakin tilanteessa selitystekijöiden keskinäistä painoarvoa[9].

Oikeushistoriallisessa tutkimuksessa kiinnostuksen kohteena voi olla myös se, miten tietty muutos vaikuttaa käsitteiden suhteisiin, minkälaisia konstruktioita se tuottaa ja miten käsitteistö muuntuu. Tällöin tekstin sisältö sekä sen tuottamisen syyt ja motiivit on selitettävä aikalaiskontekstissa. Oikeushistoriallisella lähestymisellä voidaan oivallisella tavalla auttaa ymmärtämään, miksi tuloverotukseen ja tuloveroprosessiin on vakiintunut varsin voimaperäinen virallisperiaate, jonka oikeutusta ei nykyisin juurikaan kiistetä. Historian lähempi tarkastelu osoittaa, että kyseessä ei ole, toisin kuin siviili- ja rikosprosessissa, kovinkaan vanha ilmiö[10].

Oikeushistoriassa tutkimuksen kohteena on menneisyydessä voimassa ollut oikeusjärjestys. Oikeudellisia muutoksia kuvaavien jaksojen jälkeen päädyn tutkimuksessani vallitsevaan tilanteeseen. Historiallisen jatkumon jälkeen on selvitettävä, miten virallisperiaate ohjaa nykyistä verotusmenettelyä ja veroprosessia. Nykyaikaa kuvaavissa jaksoissa on esitetty yksittäisten normien osalta tulkintasuosituksia, minkä vuoksi oikeushistorialliseen lähestymistapaani liittyy lainopillisia eli oikeusdogmaattisia piirteitä. On kuitenkin muistettava, että oikeusinstituutioita tarkasteltaessa lainopin ja oikeushistorian välille ei ole luontevaa vetää tarkkaa rajaviivaa. Tutkimukseni nykyaikaa kuvaavissa jaksoissa voimassa olevan oikeuden tulkinta vaihtuu helposti historiallisten juurten tai muutoksen kuvaamiseen[11].

---

[9] Ks. Klami: 1983 s. 16, Tyynilä: 1984 s. 4 ja 5, Aarnio: 1989 s. 50, Kekkonen: 1997 sekä Kotkas: 1999 s. 338–341.

[10] Ks. Tolonen: 1992 s. 126 ss. ja Paasto: 1997 s. 386. Vrt. Virolainen: 1988 s. 186 ss., Tirkkonen: 1974 s. 35 ss. ja Laukkanen: 1995 s. 39 ss., joissa materiaalisen prosessinjohdon kehitystä kuvataan roomalaisesta oikeudesta alkaen.

[11] Ks. Aarnio: 1978 s. 52 ss., Aarnio: 1989 s. 48, Wikström: 1991 s. 502.

Oikeusjärjestelmässä voidaan havaita joukko yleisiä periaatteita, jotka muuttuvat varsin hitaasti. Vero-oikeus, kuten muutkin oikeudenalat, tavoittelee esim. mahdollisimman suurta oikeudenmukaisuutta. Tähän liittyy kulloisenkin verotusasian ratkaisevan viranomaisen lähtökohtainen puolueettomuuden vaatimus. Käsiteltävä aihe liittyy kiinteästi sen seikan tarkastelemiseen, miten oikeudenmukainen verotus voidaan kulloinkin toteuttaa ja samanaikaisesti turvata asian ratkaisevan viranomaisen lähtökohtainen puolueettomuus. Teoreettisessa lainopissa tutkitaan mm. sellaisia verotusmenettelyn ja veroprosessin taustalla olevia yleisiä oppeja, jotka esiintyvät enemmän tai vähemmän painottuneina ajasta ja paikasta riippumatta. Näiltä osin käsillä olevassa työssä voidaan havaita teoreettisen lainopin piirteitä[12].

Käyttämässäni tutkimusmenetelmässä en pidä mielekkäänä kysyä, missä oikeushistoria loppuu ja missä lainoppi tai teoreettinen lainoppi alkaa. Kuvaan tutkimuksessani yleisten oppien ja oikeusinstituutioiden kehittymistä ja historiallisia juuria. Tutkimusotteestani voidaan tämän vuoksi osuvimmin käyttää nimitystä historiallinen lainoppi. Tällöin voidaan puhua pitkittäisleikkauksesta. Tarkasteltava materiaali löytyy lainvalmistelu- ja lainsäädäntöaineistosta sekä oikeuskäytännöstä. Lähdeaineiston pohjalta pyritään yleistyksiin, yleisiin oppeihin[13].

Tutkimuksessani liitän oikeudellisia muutoksia muihin samanaikaisesti toteutettuihin muutoksiin. Luon tällä tavalla laajemman oikeudellisen kontekstin, johon selittäminen voi kytkeytyä. Tutkimusotteessani vertailujen tekeminen, säännönmukaisuuksien ja selittävien tekijöiden etsiminen sekä löytäminen tarjoavat mahdollisuuden teorian muodostukseen ja mallintamiseen.

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää, miten ja mistä syistä viranomaisaktiivisuus vaihtelee erilaisissa olosuhteissa ja eri aikoina, mistä elementeistä ja oikeudellisista perusteista virallisperiaate koostuu ja miksi katsotaan olevan sallittua tai pakollista soveltaa virallisperiaatetta. Lisäksi pyrin löytämään virallisperiaatteen soveltamista ja kehitystä ohjaavia pysyviä lainalaisuuksia. Riitakysymyksiä ratkaistaessa lähtökohtana on pidettävä käsittelyperiaatetta. Tämän mukaisesti arvioin kriittisesti virallisperiaatteen oikeutusta ja teen ehdotuksia sen merkityksen vähentämiseksi.

---

[12] Ks. Aarnio: 1978 s. 97 ja 98, Linnakangas: 1984 s. 6, Aarnio: 1987 s. 14 ja 15, Pöyhönen: 1988 s. 12, Gunnarsson: 1995 s. 27 ja 28 sekä Myrsky: 1997(b). Hallinto-oikeuden yleisiin oppeihin voidaan lukea hallinto-oikeudelliset peruskäsitteet, ns. juridiset teoriat sekä oikeudelliset periaatteet. Ks. Aer: 2000 s. 12 ja Tuori: 2000 s. 187–192. Vrt. Virolainen: 1995 s. 21–23 ja Frände: 1999 s. 5–10.

[13] Ks. Wikström: 1991, Wikström: 1993 ja Myrsky: 2000, etenkin s. 166.

3. Tasapainomalli

Normit selittyvät sillä, että ihminen tiedostaa tietynlaisen tilanteen ja valitsee toimintavaihtoehdon. Muutoksen logiikka piilee siinä, että ihminen ottaa kantaa tiettyyn asiantilaan. Hän pyrkii joko säilyttämään, poistamaan, aikaansaamaan tai estämään tietyn asiantilan. Ihminen kokee eräät asiantilat toivottaviksi, toiset ei-toivottaviksi. Hän toimii erilaisissa tilanteissa tavoiterationaalisesti. Vähitellen ihmisen toiminta yhteiskunnassa normittuu ja institutionalisoituu. Normit sisältävät kokemukseen perustuvia yksinkertaistuksia. Normeja voidaan luonnehtia käyttäytymismalleiksi, jotka sisältävät ohjeen tilanteen tunnistamiseksi ja toimintavaihtoehdon valitsemiseksi. Normit eivät välttämättä sisällä ehdotonta käyttäytymisohjetta, vaan ne saattavat osoittaa useita valinnaisia käyttäytymismalleja[14].

Olosuhteet yhteiskunnassa voivat joskus muuttua hyvinkin nopeasti. Voimassa olevien normien mukaan toimien saavutettavat kokemukset voivat tällöin osoittautua huonoiksi. Tämän lisäksi ihmisen tavoitteet voivat muuttua. Normien tavoitesidonnaisuudesta seuraa, että niiden avulla pyritään saavuttamaan tavoiteltu asiantila myös olosuhteiden muuttuessa. Tällöin puhumme normien dynamiikasta[15].

Jokainen normijärjestelmä heijastaa sen syntyessä yhteiskunnassa vallitsevia peruskatsomuksia. Tässä suhteessa keskeisiä ovat käsitykset yksilön ja yhteisön välisistä suhteista[16]. Virallisperiaatteen kehitystä voidaan selittää näissä peruskatsomuksissa tapahtuneilla muutoksilla. Tuloverotuksen syntyvaiheissa oli vallitsevana liberalistinen suuntaus, joka korosti yksilön vapauksia ja jossa valtion tehtävät rajoittuivat lähinnä järjestyksen ja turvallisuuden ylläpitoon (ns. yövartijavaltio). Liberalistisen suuntauksen edustamien arvojen pohjalta luotiin prosessikäsitys, jonka mukaan riitakysymyksen ratkaisevan viranomaisen tuli pysyä passiivisena, koska asianosaisten vastakkaiset intressit ja menettelyn kontradiktorisuus pitivät huolen siitä, että prosessi saavutti oikeudenmukaisen lopputuloksen. Tuomioistuin vastasi vain normien soveltamisesta. 1800-luvun loppupuolelta alkaen vallitsevaksi tuli sosiaalinen näkemys, jonka mukaan jokaisen riita-asian ratkaisuun liittyy paitsi asianosaisten etuja myös yhteiskunnallisia intressejä. Sosiaalisen suuntauksen arvojen pohjalta luotiin prosessikäsitys, jonka mukaan riitakysymyksen ratkaisevalle viranomaiselle oli taattava laaja mahdollisuus vaikuttaa prosessin kulkuun. Prosessikäsitykset muotoutuvat oikeuskirjallisuudessa. Ne ovat tutkijoiden kehittämä tapa siirtää yhteiskunnalliset arvostukset ja tavoitteet osaksi ratkaisutoimintaa[17].

---

[14] Ks. Klami: 1983 s. 22–26.
[15] Ks. Klami: 1983 s. 30.
[16] Tirkkonen: 1974 s. 12.
[17] Ks. Tirkkonen: 1974 s. 27 ja Laukkanen: 1995 s. 22, 35 ss., 69 ss., 192 ja 193, Jokela: 1996 s. 22 ja 23 sekä vrt. Wikström: 1985 s. 8 ss.

Virallisperiaatteen perusta voidaan löytää myös erilaisista oikeudellisista teorioista. Tässä yhteydessä kannattaa mainita Adolf Wachin 1800 -luvun lopussa esittämä oppi oikeussuojavaateesta. Opin mukaan asianosaisella on valtioon kohdistuva julkisoikeudellinen vaade saada oikeusjärjestyksen tarjoamaa suojaa lähinnä yksityisoikeudellisille intresseilleen. Asianosaisen tehtävänä on prosessin aluksi mm. osoittaa oikeudenkäynnin kohde ja mitä oikeussuojan eri muotoja hän haluaa käyttää. Asianosaisen esittämän oikeussuojapyynnön johdosta viranomaisen tulee opin mukaan omasta aloitteestaan ryhtyä kaikkiin pyynnön edellyttämiin toimenpiteisiin. Tarvittaessa viranomaisen tulee hankkia lisäselvitystä pyynnön esittäneen aineellisoikeudellisen oikeusaseman toteamiseksi. En käsittele Wachin luomaa teoriaa tämän yksityiskohtaisemmin, koska sen avulla ei voida löytää tyydyttäviä vastauksia edellä mainittuihin tutkimusongelmiin. Todettakoon, että oppi oikeussuojavaateesta on nykyisin yleensä hylätty[18].

Nykyisin vallitsevan käsityksen mukaan peruste virallisperiaatteen soveltamiselle on haettava osapuolten muutoin eriarvoisesta prosessiasemasta[19]. Tämän mukaisesti esitän mallin, joka havainnollistaa virallisperiaatteen syntyä, kehitystä ja käyttöyhteyksiä[20]. Mallissa on kaksi osapuolta[21], joilla on vastakkaiset edut, sekä oikeudenmukainen ja puolueeton ratkaisija. Malliin liittyy kaksiasianosaissuhteen toimivuutta kuvaavia ja käsiteltävää asiaa koskevia muuttujia, joista ratkaisija tekee havaintoja. Nämä havainnot ohjaavat ratkaisijan käyttäytymistä[22].

Ratkaisijalle muodostuu lähtökohtainen oletus seuraavista kaksiasianosaissuhteen toimivuuteen vaikuttavista seikoista: 1) Kuinka yhdenvertaisesti osapuolten

---

[18] Ks. Tirkkonen: 1974 s. 22–24, Virolainen: 1988 s. 27 ja 28, Laukkanen: 1995 s. 55, 60, 61 ja 110.

[19] Ks. HE 217/1995 vp./A 6, s. 59, Westberg: 1988 s. 25 ja Halila: 2000 s. 289. Veron määräämisessä julkinen yhdyskunta ei sellaisenaan ole asianosainen. Julkinen veroedustus tekee myös veron määräämissuhteen kaksiasianosaisluontoiseksi. Ks. Kauppi: 1950 s. 150 ss. ja 178 ss.

[20] Klamin käsityksen mukaan emme voi koskaan hahmottaa ihmistä ja hänen yhteiskuntaansa muutoin kuin käyttämällä yksinkertaistavia malleja. Klami toteaa, että äärimmäiset selitykset ovat lopulta yllättävän yksinkertaisia. Tämä johtuu siitä, että inhimillinen käsityskyky osoittautuu usein hyvin vajavaiseksi. Klamin käsityksen mukaan tiettyä ilmiötä käsittelevän teorian on lähdettävä tietyistä perustavista yksinkertaistuksista ja edettävä mutkikkaampaan. Mikään teoria ei voi olla kattava ja aukoton. Ks. Klami: 1983 s. 12–16.

Oikeustieteessä mallit voivat olla joko kuvailevia tai normatiivisia. Kuvailevat mallit kuvaavat tiettyjä näkökohtia oikeudellisesti mielenkiintoisessa ilmiössä. Normatiiviset mallit puolestaan osoittavat, millainen tämän ilmiön pitäisi olla. Tasapainomallissa on yhdistetty näitä molempia lähestymistapoja. Oikeustieteen ratkaisumallit ovat päätöksenteon teorioita. Ne voidaan jakaa myös aineellisoikeudellisiin ja prosessioikeudellisiin sen perusteella, kuvataanko mallilla aineellisoikeudellisen vai prosessioikeudellisen lainsäädännön soveltamista. Tasapainomallissa kuvataan nimenomaisesti prosessia ohjaavan lainsäädännön soveltamista. Laukkanen korostaa, että käsitteiden juridis-teknisen merkityksen selittäminen edellyttää, että tunnetaan käsitteiden käyttöyhteys eli se oikeudellinen ilmiö, jossa käsitettä käytetään. Mallit ovat keinoja kuvata käsitteiden käyttöyhteyksiä. Ks. Laukkanen: 1995 s. 107–109 ja 117.

[21] Ks. Mäenpää: 1997 s. 204.

[22] Prosessioikeudellisessa kirjallisuudessa on nykyisin kannatettu ajatusta, jonka mukaan prosessioikeuden keskeinen tehtävä on toteuttaa lainsäädännön käyttäytymistä ohjaava funktio. Riita on ratkaistava sekä aineellisen että muodollisen lainsäädännön tavoitteita palvelevalla tavalla. Vrt. Laukkanen: 1995 s. 18 ja 19.

edustus prosessissa[23] on järjestetty ja kuinka yhdenvertaisesti erilaiset näkemykset voidaan esittää asian ratkaisijalle. 2) Missä määrin osapuolilla tai niiden prosessiedustajilla on tietämys ja tiedollisia eroja ratkaisuun vaikuttavista faktoista sekä tarvittaessa kyky itsenäisesti selvittää puuttuvat faktat. Asian arviointiin vaikuttaa osapuolten tai niiden prosessiedustajien tietoisuus sekä normeista että tosiseikoista[24]. 3) Missä määrin kontradiktorinen menettely toteutuu asiaa käsiteltäessä. Kontradiktorisen periaatteen noudattaminen edellyttää, että osapuolella tai sen prosessiedustajalla on oikeus esittää vastineensa ja vastatodisteensa esitettyihin vaatimuksiin, väitteisiin ja todisteisiin. 4) Missä määrin osapuolilla on oikeus saada prosessissa kertyneet kulut korvatuiksi. 5) Miten hyvin osapuolten oikeus perusteltuihin päätöksiin on toteutettu. 6) Kuinka laaja on osapuolten oikeus saattaa asia uudelleen käsiteltäväksi. 7) Onko osapuolten tai niiden prosessiedustajien oikeutta esittää lisäselvitystä rajoitettu jossakin prosessin vaiheessa. Lisäksi ratkaisijalle muodostuu lähtökohtainen oletus käsiteltävästä asiasta sen suhteen, ulottuuko asiaan annettava ratkaisu pelkästään välittömästi prosessiin osallisten intressipiiriin vai liittyykö asiaan myös ulkopuolisten intressejä tai julkinen intressi. Viimeksi mainitussa tapauksessa ratkaisija arvioi julkisen intressin astetta. Epävarmuuden vallitessa asian ratkaisija voi tehdä päätöksensä joko todistustaakan jakoa koskevien säännösten perusteella tai selvittää puuttuvat faktat.

Edellä esitetyn perusteella esitän aluksi ideaalimallin, jossa virallis- tai tutkintaperiaatetta ei tarvita ja jossa kaksiasianosaissuhde toimii moitteettomalla tavalla[25]. Tällöin vastakkaisen edun omaavat osapuolet ovat edustettuina prosessissa eli kyseessä on selkeä kaksiasianosaissuhde. Lisäksi prosessiedustus on yhdenvertaisesti järjestetty ja prosessiedustajilla on yhdenvertainen mahdollisuus esittää asiansa ratkaisijalle. Edelleen prosessiedustajilla on täydellinen tietämys ratkaisuun vaikuttavista faktoista; osapuolten toimista seuraa, että asian käsittelyssä toteutuu täydellisesti kontradiktorinen periaate; osapuolille käsittelystä kertyneet kulut korvataan täysimääräisesti; annetut päätökset on perusteltu moitteettomasti; osapuolilla on rajaton oikeus saattaa asia uudelleen käsiteltäväksi ja prosessiedustajilla on oikeus esittää kaikissa käsittelyvaiheissa rajattomasti uutta selvitystä. Ratkaisu ulottuu vain välittömästi prosessiin osallisten intressipiiriin. Edellä mainituissa olosuhteissa osapuolet ovat keskenään tasavertaisessa asemassa. Ratkaisijan ei tarvitse toimenpiteillään poistaa osapuolten eriarvoisuutta tai valvoa prosessin ulkopuolisten intressejä. Tällöin tasapainossa oleva malli korostaa voimakkaasti ratkaisijan puolueettomuutta ja käsittelymenetelmää. Osapuolten vastakkaiset edut, täydellinen

---

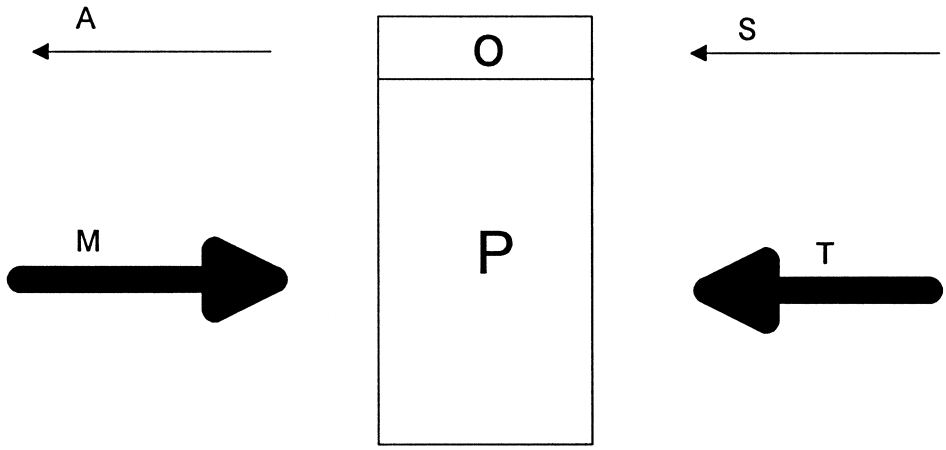
[23] Myös verotusmenettely voidaan väljästi tulkittuna katsoa prosessin osaksi. Hallintomenettelyä ja hallintoprosessia yhdistää nykyisin mm. se, että hyvän hallinnon ja oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeista on säädetty samoissa perusoikeussäännöksissä. Ks. Kauppi: 1950 s. 185, Merikoski: 1958 s. 21 ja Kuusikko: 2000 s. 144.

[24] Vrt. Laukkanen: 1995 s. 284.

[25] Vrt. Klami: 1983 s. 9, jossa Klami toteaa seuraavaa: ”Luonnollisuus esiintyy yhtäältä oletettuna alkutilana, toisaalta ideaalitilana; luonnollisuus esiintyy kuitenkin myös oikeuden synnyn selityksenä ja toisaalta järkevän oikeuden legitimaatio- ja justifikaatiofiguurina.”

tietämys ja yhdenvertainen prosessiasema pitävät huolen siitä, että kaikki ratkaisuun vaikuttava aineisto kulkeutuu ratkaisijalle. Mikäli tiedonkulussa kuitenkin tapahtuu häiriö, tekee päättäjä ratkaisunsa todistustaakan jakoa koskevien säännösten perusteella, koska ratkaisijan puolueettomuuden vaatimus edellyttää tätä. Perusteltujen päätösten ansiosta kumpikin osapuoli voi kontrolloida, minkä seikkojen perusteella ratkaisija on tehnyt päätöksensä ja onko ratkaisija ymmärtänyt faktat oikein. Mahdollisista väärinkäsityksistä ei kuitenkaan seuraisi oikeudenmenetystä, koska osapuolilla on oikeus saattaa asia uudelleen käsiteltäväksi ja koska osapuolten kulut korvataan.

Jäljempänä esitettävissä kuvioissa O merkitsee oikeudenmukaisuutta ja P puolueettomuutta. Ratkaisijalle kertyy näyttöä välittömästi relevantteja tosiseikkoja koskevasta väittämästä eli todistusteemasta[26]. Nuoli osoittaa informaatiovirran suuntaa. Kaksiasianosaissuhteen toimivuuteen vaikuttavista muuttuja-arvoista ratkaisijalle kulkeutuu tietty määrä informaatiota (M). Ratkaisija voi vaikuttaa osapuolilta kertyvän informaation määrään aktivoimalla joitakin muuttuja-arvoja (A). Osapuolten aktivointi voi tapahtua esim. siten, että ratkaisija ryhtyy omilla toimenpiteillään edistämään kontradiktorisen periaatteen tai osapuolten muutoksenhakuoikeuden toteutumista tai että ratkaisija informoi osapuolia prosessin kuluessa (esim. asiassa esitetyn todisteen saattaminen osapuolen tietoon, valitusosoituksen antaminen tai oikeusohjeita koskeva neuvonta). Lisäksi ratkaisijalle voi kertyä tietoa selvityskeinojen (esim. asiakirjojen täydennysmenettely tai todistajan suullinen kuuleminen) välityksellä (S). Myös selvityskeinojen käyttämiseen voi liittyä ratkaisijan aktivointitoimenpiteitä (A), minkä vuoksi aktivointi- ja selvityskeinojen välinen rajanveto ei välttämättä ole yksiselitteinen. Ratkaisija voi turvautua todistustaakkasäännöksistä saatavaan informaatioon (T).



Kuvio 1. *Tasapainossa oleva ideaalimalli.*

[26] Ks. Jonkka: 1993 s. 19.

1. Osapuolia ja heidän oikeuksiaan koskevien muuttujien lähtöarvot: a) yhdenvertainen prosessiedustus ja mahdollisuus esittää asiansa; ja b) täydellinen tietämys; ja c) kontradiktorinen periaate toteutuu täydellisesti; ja d) osapuolten kulut korvataan täysimääräisesti; ja e) päätökset on perusteltu moitteettomasti; ja f) osapuolten rajaton oikeus saattaa asia uudelleen käsiteltäväksi; ja g) osapuolten rajaton oikeus esittää uutta lisäselvitystä kaikissa käsittelyvaiheissa. 2. Asiassa annettava ratkaisu rajoittuu välittömästi prosessiin osallisten intressipiiriin.

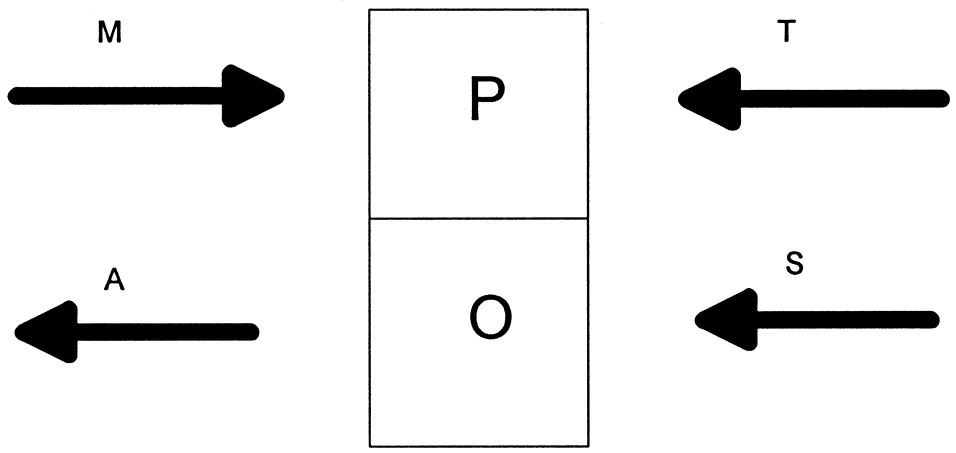
Todellisuudessa mikään oikeusjärjestys ei toimi edellä kuvatussa ideaalitilassa, vaan käytännön ratkaisutilanteissa esiintyy useita puutteita ideaalitilaan verrattuna. Poikkeamat voivat aiheutua esim. siitä, että yhteiskunnan resurssit ovat rajalliset tai että ratkaisulle halutaan antaa lainvoima tai oikeusvoima, mikä luo oikeusvarmuutta[27]. Näin ollen toinen vastakkaisen edun omaavista osapuolista voi olla heikommin edustettuna prosessissa ja sen näkökanta voi tästä johtuen tulla huonommin esitetyksi asian ratkaisijalle; toisen osapuolen tai sen prosessiedustajan tietämys ratkaisuun vaikuttavista seikoista voi olla huonompi; osapuoli tai sen prosessiedustaja ei ehkä saa tietoonsa kaikkia vastapuolen esittämiä vaatimuksia, väitteitä ja todisteita; osapuolten kuluja ei ehkä korvata täysimääräisesti; päätöksiä ei mahdollisesti perustella riittävästi; osapuolten tai niiden prosessiedustajien oikeutta saattaa asia uudelleen käsiteltäväksi tai oikeutta esittää lisäselvitystä on voitu rajoittaa. Lisäksi ratkaistavaan asiaan saattaa liittyä muiden kuin välittömästi prosessiin osallisten intressejä. Tällöin ratkaisija saattaa joutua korjaamaan tiedon kulussa tapahtuneen häiriön. Tämä voi nyt johtua siitä, että vastakkaisen edun omaavat osapuolet ovat eriarvoisesti edustettuina prosessissa, osapuolella tai sen prosessiedustajalla on puutteellinen tietämys tai muutoin eriarvoinen prosessiasema taikka että prosessiin välittömästi osalliset eivät riittävästi valvo ulkopuolisten tai julkista etua prosessissa. Häiriöstä voi aiheutua oikeudenmenetys, jos oikeutta saattaa asia uudelleen käsiteltäväksi tai oikeutta kulukorvaukseen on rajoitettu.

Muutosten seurauksena malli hakeutuu uuteen tasapainotilaan. Mallin tasapainottava tekijä on ratkaisijan pyrkimys löytää kussakin tilanteessa optimaalinen oikeudenmukaisuuden ja puolueettomuuden painotustapa, kyky aktivoida tarvittaes-

---

[27] Lainvoimalla tarkoitetaan yleensä sitä, ettei päätökseen voida hakea muutosta säännöllisiä muutoksenhakukeinoja käyttäen. Oikeusvoima (res judicata) on prosessioikeudessa luonnehdittu tuomioistuinratkaisun sisällyksen uudessa oikeudenkäynnissä ilmeneväksi sitovaksi vaikutukseksi. Oikeusvoima ulottuu vain pääasiaratkaisun lopputulokseen. Perustelut eivät tule oikeusvoimaisiksi eivätkä ne siis ole uudessa hallintoprosessissa sitovia. Oikeusvoima edellyttää, että päätös on lainvoimainen. Oikeusvoiman negatiivisella vaikutuksella tarkoitetaan sitä, ettei asiaa, joka on lainvoimaisella tuomiolla ratkaistu, voida ottaa uudelleen tutkittavaksi (ne bis in idem -periaate). Oikeusvoiman positiivisesta vaikutuksesta puhumme silloin, kun lainvoimaisesti ratkaistu seikka on uudessa oikeudenkäynnissä ennakkokysymyksen luonteinen, jolloin se on asetettava viran puolesta tuomioperusteeksi. Oikeusvoiman käsite verotuksessa oli vielä pitkälle 1900 -luvulle saakka epäselvä. Ks. Andersson: 1964 s. 8–9, Merikoski: 1968 s. 79–85, Tirkkonen: 1977 s. 274 ss., Kurvinen–Sippola: 1989 s. 51, Andersson: 1990 s. 131 ja 132, Virolainen: 1995 s. 49 sekä Savolainen–Teperi: 2000 s. 31–35.

sa osapuolia, hankkia viran puolesta tarpeellinen lisänäyttö sekä saattaa tarvittaessa asia viran puolesta uudelleen käsiteltäväksi. Muuttuneissa olosuhteissa mallissa korostuu ratkaisijan puolueettomuuden sijasta oikeudenmukaisuuden vaatimus ja ratkaisijan käytettävissä olevien aktivointi- ja selvityskeinojen merkitys. Ratkaisijan oikeudenmukaisuuden vaatimus korostuu sitä enemmän, mitä kauemmaksi lähtökohta-arvoistaan malli ajautuu. Tästä seuraa se, että ratkaisija pyrkii viran puolesta selvittämään puuttuvat tosiseikat ja saattaa tarvittaessa asian uudelleen käsiteltäväksi. Todistustaakan jakoa koskevilla normeilla ei tällöin ole kovin suurta merkitystä[28].



Kuvio 2. *Tasapainossa oleva reaalimalli*.

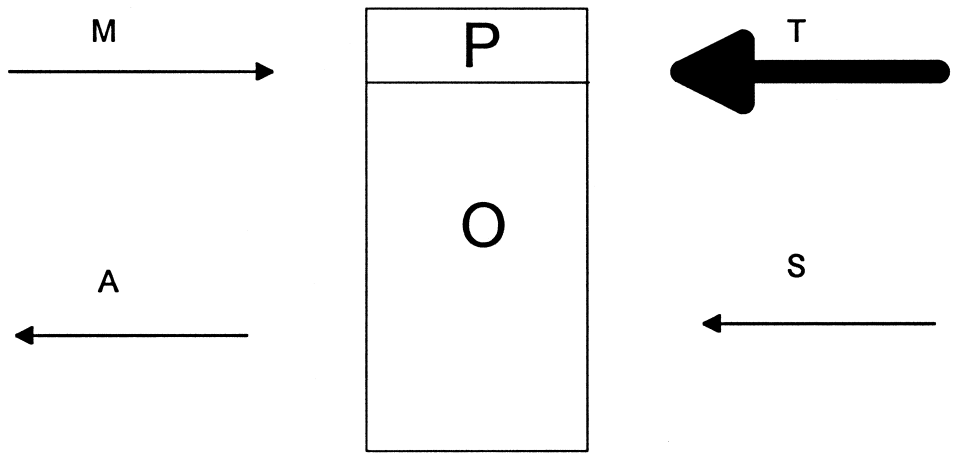
1. Osapuolia ja heidän oikeuksiaan koskevien muuttujien arvot: a) eriarvoinen prosessiedustus ja mahdollisuus esittää asiansa; tai b) tiedolliset erot; tai c) kontradiktorinen periaate toteutuu vajavaisesti; tai d) kuluja ei korvata täysimääräisesti; tai e) päätökset on perusteltu vajavaisesti; tai f) oikeus saattaa asia uudelleen käsiteltäväksi on rajoitettu; tai g) oikeus esittää uutta lisäselvitystä eri käsittelyvaiheissa on rajoitettu. 2. Asiassa annettavaan ratkaisuun liittyy ulkopuolisten tai julkinen intressi.

Tietyillä kaksiasianosaissuhteen toimivuutta ja käsiteltävää asiaa koskevilla muuttujan arvoilla saadaan aina samantyyppinen ratkaisijan oikeudenmukaisuuden ja puolueettomuuden painotustapa. Sen sijaan tämä päättelytapa ei voi toimia käänteen, mikä on otettava huomioon mallia käytännössä sovellettaessa. Kaksiasian-

[28] Vrt. Edelstam: 1995 s. 191, jossa esitetyn tanskalaisen doktriinin mukaan todistustaakan jakoa ja selvitysvelvollisuutta koskevat säännökset muodostavat kaksi itsenäistä normisysteemiä. Todistustaakan jakoa koskevilla säännöksillä ei ole mm. kaksiasianosaissuhteen kehittymättömyyden vuoksi verotusmenettelyssä suurtakaan merkitystä. Ks. Kauppi: 1950 s. 222 ss., Rekola: 1947 s. 483 ja 484 sekä Savolainen–Teperi: 2000 s. 184.

osaissuhteen toimivuutta ja käsiteltävää asiaa koskevan muuttujaryhmän sisällä tapahtuneet muutokset saattavat nimittäin kompensoida toisiaan. Osapuolen tai sen prosessiedustajan heikentynyttä tietämystä ratkaisuun vaikuttavista seikoista voi kompensoida esim. tehostunut kuuleminen tai tehostunut oikeus saattaa asia uudelleen käsiteltäväksi. Kaksiasianosaissuhteen toimivuutta koskevissa muuttujissa tapahtuneet vastakkaissuuntaiset muutokset eivät tällöin välttämättä vaikuta ratkaisijan käyttäytymiseen.

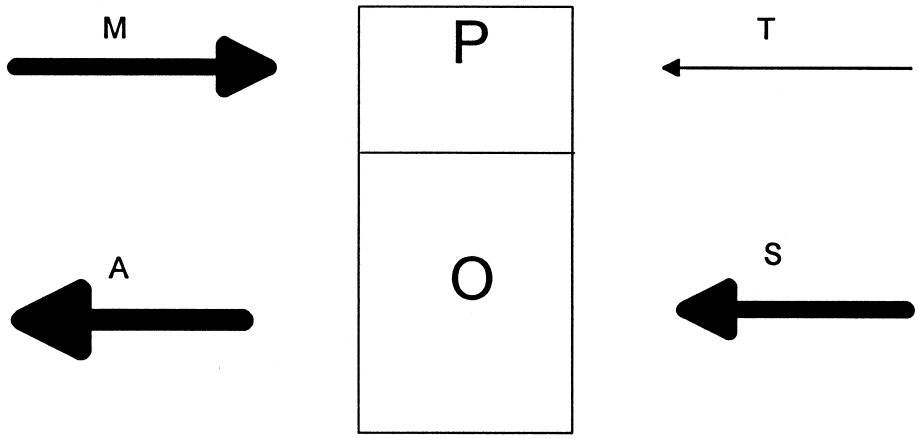
Käytännössä ei ole lainkaan harvinaista, että em. muuttujissa toteutuu jokin voimakkaasti ratkaisijan oikeudenmukaisuutta ja tutkintamenetelmää edellyttävä vaihtelumahdollisuus. Tällöin reaalimallissa voi syntyä niin voimakas häiriö, että ratkaisijan käytettävissä olevat aktivointi- ja selvityskeinot tai oikeus saattaa asia uudelleen käsiteltäväksi eivät riitä kompensoimaan osapuolten tai niiden prosessiedustajien eriarvoista tietämystä tai prosessiasemaa, mistä uhkaa seurata prosessissa edustetun tai kolmannen tahon oikeudenmenetys. Tällaisen muutoksen seurauksena malli joutuu epätasapainoon, mikä tekee siitä haavoittuvaisen. Tämä ilmenee siten, että ratkaisija joutuu toistuvasti tekemään päätöksensä puutteellisen tiedon varassa, mikä voi vaarantaa oikeudenmukaisen lopputuloksen saavuttamisen. Käytännössä tämä epätasapainotila ilmenee siten, että ratkaisija joutuu usein soveltamaan todistustaakan jakoa koskevia säännöksiä, vaikka oikeudenmukaisen lopputuloksen saavuttaminen edellyttäisi asian selvittämistä viran puolesta.



Kuvio 3. *Epätasapainossa oleva reaalimalli*.

1. Osapuolia ja heidän oikeuksiaan koskevien muuttujien arvot: a) hyvin eriarvoinen prosessiedustus ja mahdollisuus esittää asiansa; tai b) suuret tiedolliset erot; tai c) kontradiktorinen periaate toteutuu hyvin vajavaisesti; tai d) kuluja ei korvata; tai e) päätökset on perusteltu hyvin vajavaisesti; tai f) oikeus saattaa asia uudelleen käsiteltäväksi on hyvin rajoitettu; tai g) oikeus esittää uutta lisäselvitystä eri käsittelyvaiheissa on voimakkaasti rajoitettu. 2. Asiassa annettavaan ratkaisuun liittyy suuri julkinen intressi.

Epätasapainossakin oleva malli hakeutuu aina lopulta uuteen tasapainotilaan. Tämä tapahtuu siten, että ratkaisijan käytettävissä olevia aktivointi- ja selvityskeinoja sekä oikeutta saattaa asia uudelleen käsiteltäväksi tehostetaan tai siten, että joidenkin muiden muuttujien osalta ryhdytään korostamaan aikaisempaa voimakkaammin ratkaisijan puolueettomuutta ja käsittelymenetelmää. Käytännössä muuttujien arvojen vaihtaminen tapahtuu lainsäädäntötoimin, mitä ohjaavat yhteiskunnassa kulloinkin vallalla olevat arvostukset[29].



Kuvio 4. *Esimerkki uudelleen saavutetusta tasapainotilasta.*

1. Osapuolia ja heidän oikeuksiaan koskevien muuttujien arvot: a) eriarvoinen prosessiedustus, mutta yhdenvertainen mahdollisuus esittää asiansa (O/P); ja b) suuret tiedolliset erot (O); ja c) kontradiktorinen periaate toteutuu suhteellisen tehokkaasti (P); ja d) kuluja ei korvata (O); ja e) päätökset on perusteltu suhteellisen hyvin (P); ja f) oikeus saattaa asia uudelleen käsiteltäväksi on rajoitettu (O); ja g) oikeus esittää uutta lisäselvitystä eri käsittelyvaiheissa on rajoitettu (O). 2. Asiassa annettavaan ratkaisuun liittyy suuri julkinen intressi (O).

On todettava, että *malli pyrkii aina lopulta hakeutumaan sellaiseen tasapainotilaan, jossa vastakkaisen edun omaavat osapuolet ovat prosessissa toisiinsa verrattuina suhteellisen tasavertaisessa asemassa.* Tämä johtuu siitä, että osapuolten arvo tietolähteenä on tällöin prosessissa kaikkein suurin[30]. Osapuolten suhteellisen yhdenvertainen asema estää sen, että ratkaisijan oikeudenmukaisuuden vaatimus

---

[29] Yhteiskunnalliset arvot ovat tietyn henkilön tai tietyn ihmisryhmän abstrakteja käsityksiä siitä, mikä on hyvää ja mikä huonoa. Yleensä arvot toimivat myös tavoitteina. Ks. Laukkanen: 1995 s. 15 ss.

[30] Vrt. Edelstam: 1995 s. 139–144. Siinä esitetään useita kannanottoja, joiden mukaan kaksiasianosaissuhteeseen nojaava prosessi on tosiasiaselvityksen kannalta tehokkaampi vaihtoehto kuin sellainen prosessi, jossa kaksiasianosaissuhdetta ei ole. Toisaalta asian käsittelyn järjestäminen kaksiasianosaissuhteen perusteella tapahtuvaksi edellyttää, että osapuolet ovat keskenään suhteellisen tasavertaisessa asemassa.

voimistuu liiaksi. Tämä kehityspiirre ei edellytä, että liian aktiivinen ratkaisija voimassa olevan oikeusjärjestyksen mukaan katsotaan toistuvasti esteelliseksi. Voimakaskin virallisperiaate ja esteellisyys ovat siten kaksi erillistä käsitettä. Länsimaiseen oikeusjärjestykseen nojaava yhteiskunta pyrkii yleensä suojaamaan yksilöiden oikeuksia siten, että osapuolten yhdenvertaisuus voisi toteutua mahdollisimman täydellisellä tavalla. Asian käsittely pyritään siten järjestämään ainakin lähtökohtaisesti puolueettomuusperiaatetta ja käsittelymenetelmää noudattaen[31]. On myös otettava huomioon, ettei ratkaisijan käytössä olevia aktivointi- ja selvityskeinoja sekä oikeutta saattaa asia uudelleen käsiteltäväksi voida rajattomasti tehostaa, koska yhteiskunnan resurssit ovat käytännössä rajoitetut. Näistä syistä tasapainottaminen tapahtuu usein kaksiasianosaissuhdetta tehostamalla siten, että osapuolet saatetaan aiempaa tasavertaisempaan asemaan. Siirtyminen käsittelymenetelmästä tutkintamenetelmään tapahtuu vähitellen ja eriasteisten epätasapainotilojen kautta. Muutosta hidastavat ja tasapainottavat em. muuttujien osin vastakkaissuuntaiset vaihtelut.

Yhteiskunnassa vallitsevat peruskatsomukset vaikuttavat pääasiassa edellä mainittuihin virallisperiaatteen voimakkuutta sääteleviin muuttujiin. Mallin pysyvä elementti on ratkaisijan oikeudenmukaisuuden ja puolueettomuuden vaatimus. Myös ratkaisijan tapa painottaa oikeudenmukaisuuden ja puolueettomuuden vaatimusta annettujen muuttujien arvoilla on suhteellisen pysyvä. Oikeudenmukaisuuden ja puolueettomuuden keskinäinen painoarvo voi siten vaihdella merkittävästi erilaisilla muuttujien arvoilla[32]. Nämä seikat ylläpitävät prosessissa jännitettä ja voivat luoda siihen muutospaineita.

Mallin heikkous on siinä, ettei oikeudenmukaisuutta tai puolueettomuutta voida määrittää objektiivisesti. On myös muistettava, että käsitykset oikeudenmukaisuudesta ja puolueettomuudesta voivat jossain määrin vaihdella eri aikoina. Näiden käsitteiden sisältö määräytyy tiettynä hetkenä määrittelijänsä näkökulman mukaan. On kuitenkin muistettava, että on olemassa tietty yhteisöllinen oikeudenmukaisuuden ja puolueettomuuden käsite, jonka sisällä yksilöiden käsitykset oikeudenmukaisuudesta ja puolueettomuudesta vaihtelevat ja joka perustuu kansalliseen kulttuuriin ja oikeus- ja hallintoperinteeseen[33]. Hahmotan yhteisöllisen oikeudenmu-

---

[31] Ks. Westberg: 1988 s. 27, Edelstam: 1995 s. 143 ja Virolainen: 1988 s. 28.

[32] Laukkasen mukaan periaatteiden suhde arvoihin vaihtelee. Jotkut prosessioikeudenkin periaatteet kuvaavat suoraan arvoja ja tavoitteita niin kuin esimerkiksi asianosaisen kuulemisen periaate. Toiset periaatteista ovat lähinnä ratkaisutilanteeseen vaikuttavia normatiivisia ratkaisuperiaatteita, kuten esimerkiksi tutkintaperiaate. Ks. Laukkanen: 1995 s. 21 ja 22. Periaatteiden välinen ristiriita ratkaistaan punnitsemalla eri periaatteiden painoarvoa ratkaisutilanteessa. Sen sijaan oikeussääntöjen välinen ristiriita voidaan ratkaista monissa tilanteissa lex superior-, lex posterior- tai lex specialis -maksiimin avulla, jolloin voittava sääntö estää soveltamasta häviävää. Ks. Alexy: 1985 s. 78 ja 79, Pöyhönen:1988 s. 23–25, Tolonen: 1989 s. 350 ja 351, Alexy: 1989 s. 621, Jonkka: 1991 s. 162 ja 163, Gunnarsson: 1995 s. 39 ja 41, Ervo: 1996 s. 27 ja 28, Habermas: 1996 s. 208 ja 209 sekä Dworkin: 1997 s. 26 ja 27.

[33] Ks. Puronen: 1999(b) s. 457. Oikeudenmukaisuuden käsitteestä ja eri muodoista ks. esim. Hellsten: 1999 ja Sajama: 1999.

kaisuuden ja puolueettomuuden käsitteiden tarkempaa sisältöä jäljempänä.

Ratkaisijan oikeudenmukaisuuden ja puolueettomuuden vaatimus on hyvin vanha ja se voidaan johtaa esim. 4. ja 39. tuomarinohjeesta. Ensiksi mainitusta ohjeesta voidaan johtaa tänäkin päivänä voimassa oleva periaate, jonka mukaan *ratkaisijan on tehtävä päätöksensä oikeiden perusteiden pohjalta*. Esimerkiksi verotusmenettelyssä ja veroprosessissa ratkaisijan on toimenpiteillään edistettävä sitä, että verotus toteutuu aineellisessa verolainsäädännössä tarkoitetulla tavalla. Sen sijaan oikeudenmukaisuuden vaatimus ei tässä edellytä ratkaisijalta sen seikan arvioimista, johtaako materiaalinen verolainsäädäntö oikein sovellettuna verorasituksen oikeudenmukaiseen jakautumiseen. Tämä tehtävä kuuluu yhteiskunnassa lähinnä lainsäädäntövaltaa käyttäville elimille[34]. Jälkimmäisestä ohjeesta voidaan puolestaan johtaa edelleen voimassa oleva periaate, jonka mukaan *ratkaisija ei saa asiaa käsitellessään toimenpiteillään edistää osapuolen etua toisen osapuolen etua vahingoittavalla tavalla*[35] [36].

Virallis- ja tutkintaperiaatteen oikeutus voidaan johtaa em. muuttujien arvoista sekä ratkaisijan oikeudenmukaisuuden ja puolueettomuuden vaatimuksesta. Virallisperiaate kuvastaa ratkaisijan reaktiota prosessissa vallitseviin muuttujien arvoihin. Reaktio ilmenee edellä kuvatussa ratkaisijan oikeudenmukaisuuden ja puolueettomuuden painotustavassa. Tässä yhteydessä voimme puhua virallistoimintoisuuden syväjustifikaatiosta[37]. Tasapainomalli on hyvä esimerkki siitä, että käyttäytymissäännöistä tai oikeusperiaatteista voidaan johtaa uusia käyttäytymissääntöjä tai oikeusperiaatteita. Lisäksi tasapainomalli osoittaa, että on mahdollista luoda teoreettisia malleja, jotka koskevat periaatteiden syntyä ja yhteyttä oikeusjärjestykseen[38].

---

[34] 4. tuomarinohjeessa korostetaan, että laki on annettu oikeuden tähden eikä laittomaksi verottamiseksi. ”Se mikä vääryydellä kootaan, vetää pois kaiken sen, minkä herra itse on oikeudella koonnut.” Ks. myös Hermanson: 1898 s. 4, Hultqvist: 1995 s. 63 ja 64 sekä Gunnarsson: 1995 s. 53.

[35] 39. tuomarinohjeessa ratkaisijaa kehotetaan tekemään päätöksensä parhaan ymmärryksensä ja hänelle esiintuotujen perusteiden mukaan. Erityisesti tuomaria varoitetaan pitämästä asianosaisen puolta.

[36] Vrt. Wikström: 1999 s. 111, jossa Wikström arvelee puolueettomuusperiaatteen eronneen verotusmenettelyssä noudatetusta objektiviteettiperiaatteesta omaksi itsenäiseksi periaatteekseen 1940-luvun alkupuoliskolla. Kantaansa Wikström perustelee sillä, että ETOL:n 42 §:ään ei sisältynyt selväsanaista vaatimusta osapuolien etujen huomioon ottamisesta. Oman käsitykseni mukaan itsenäinen ratkaisijan puolueettomuuden vaatimus on koko tuloverotuksen voimassaolon ajan ollut tunnistettavissa sekä verotusmenettelyssä että veroprosessissa. Valtion verokomitean kannanotot osoittavat, että oikeudenmukaisuuteen ja puolueettomuuteen liittyvä problematiikka oli esillä kaikissa niissä eurooppalaisissa valtioissa, jotka omaksuivat tuloverotuksen. Ks. Hermanson: 1898 s. 439 ja KM 1911:12 b II s. 535 ss.

[37] Vrt. Pöyhönen: 1988 s. 96, 97, 168 ss. sekä 196, jossa Pöyhönen tarkastelee sopimussitovuuden syväjustifikaatiota. Mielestäni tasapainomallin ja Pöyhösen oikeudenmukaisen yhteisöllisen käytännön sopimusmallin yhdistävänä tekijänä on syväjustifikaation kytkeminen oikeudenmukaisuuteen.

[38] Vrt. Laukkanen:1995 s. 26 ja Tähti: 1995 s. 166 ja 266–269, jossa Tähti toteaa mm. että hänen tutkimukseensa sisältyneessä aineistossa ei ole juuri lainkaan merkkejä periaatteiden johtamisesta toisista periaatteista. Tähti ei kuitenkaan pidä tätä yllättävänä. Tämä johtuu Tähden käsityksen mukaan mm. siitä, ettei periaatteiden taustan selostamista katsota suomalaisessa oikeuskirjallisuudessa ylipäätään tarvittavan. Lisäksi Tähti epäilee onko ylipäätään mahdollista luoda adekvaatteja laaja-alaisia teoreettisia malleja, jotka koskevat periaatteiden syntyä tai yhteyttä oikeusjärjestykseen.

Tasapainomallin toimivuus vaarantuu sellaisissa olosuhteissa, joissa yhteiskunnassa vallalla olevat arvostukset eivät edes pyri suojaamaan niitä yksilöiden oikeuksia, jotka takaavat kaksiasianosaissuhteeen toimivuuden. Hyvänä esimerkkinä tästä voidaan mainita, että tuloverotuksen alkuaikoina kunnallisen itsehallinnon periaate koettiin maassamme verovelvollisten muutoksenhakuoikeutta painavammaksi argumentiksi kaupunkien kunnallistaksoituksessa. Muutoksenhakuoikeuden puuttumisesta ei välttämättä seurannut ratkaisijan voimakkaampaa oikeudenmukaisuuden painotusta.

Prosessioikeutta on verrattu shakkipeliin. Tämä vertaus on osin onnistunut ja osin epäonnistunut. Shakkipelissä peliä pelataan koko ajan samoilla säännöillä. Tasapainomallissa osa normeista on jatkuvassa muutostilassa. Mikäli tasapainomalli ei toimi toivotulla tavalla, yhteiskunta muuttaa lainsäädäntötoimin muuttujien arvoja. Näitä muutoksia voidaan verrata shakkipelin siirtoihin. Shakkipelin tavoin tasapainomallissakin tehdään toisinaan virhesiirtoja. Tässä tutkimuksessa omaksutaan shakkipeliteoria siinä suhteessa, että jäljempänä kuvataan prosessioikeuden kehitystä yksittäisten siirtojen avulla.

Tutkimus etenee siten, että kokeilen edellä esitetyn tasapainomallin toimivuutta eri ympäristöissä. Yritän selittää mallin avulla havaitsemiani häiriötiloja. Tutkimusmenetelmä aiheuttaa sikäli rajoituksia käsiteltävän aineiston teemoitukseen, että kaikkia muuttujia on tarkasteltava kunakin ajankohtana suhteellisen samanaikaisesti.

4. Tutkimuskohteen rajaaminen

Rajaan tutkimuksen tuloverotuksessa ja tuloveroprosessissa sovellettavaan virallisperiaatteeseen. Ylimääräinen muutoksenhaku ei kuuluu tutkimuksen piiriin. Aiheella on yleisempääkin merkitystä hallinnossa ja hallintolainkäytössä, mutta koska haluan kuvata virallisperiaatteen kehitystä sen varhaisista kehitysvaiheista lähtien, on tarkastelu rajattava tuloverotukseen. Rajaus on siinä mielessä otollinen, että verotusmenettely ja veroprosessi ovat usein olleet suunnannäyttäjinä muullekin hallinnolle ja hallintolainkäytölle. Aluksi tavoitteeni oli rajata tutkimus pelkästään tuloveroprosessissa sovellettavaan virallisperiaatteeseen, mutta tämä osoittautui sen vuoksi epätarkoituksenmukaiseksi, että tuloverotuksen alkuaikoina virallisperiaatteen kehitys on tapahtunut suureksi osaksi verotusmenettelyn puolella. Tuloverotuksen alkuajoille oli lisäksi tyypillistä se, että hallinnossa kehittyneet periaatteet vaikuttivat varsin voimakkaasti myös hallintolainkäytössä. KHO:n perustamisen jälkeen kehitys on mielestäni kulkenut päinvastaiseen suuntaan. Tutkimuksen ulottamista sekä verotusmenettelyyn että veroprosessiin puoltaa se seikka, että tuloverotuksen alkuaikoina näiden käsitteiden välille ei voitu vetää tarkkaa rajaviivaa[39].

Tutkimuksessa on useita viittauksia mm. veronkannossa ja muissa verotusmuodoissa kulloinkin sovellettuun virallisperiaatteeseen, vaikka tämä ei varsinaisesti ole tutkimuksen kohteena. Viittauksilla voidaan selittää tuloverotuksessa sovellettavan virallisperiaatteen kehitystä. Ennakkoperintäjärjestelmä ja ennakkotietomenettely eivät kuulu tutkimuksen piiriin[40]. En myöskään tarkastele virallisperiaatteen vastaisesta menettelystä asian ratkaisevalle viranomaiselle mahdollisesti koituvia rikos- tai siviilioikeudellisia seuraamuksia.

Tarkastelen virallisperiaatetta ensisijaisesti maamme hallinto- ja hallintolainkäyttöviranomaisen näkökulmasta. Tutkimuksessa nousee esiin myös useita verovelvollisen oikeusasemaan liittyviä kysymyksiä. Tuloverotuksen toimittamisesta säädetään nykyisin verotusmenettelystä annetussa laissa (1995/1558). Tutkimuksen kannalta keskeinen lain 26 §:n 1 momentti (1998/946) kuuluu seuraavasti: ”Verotusmenettelyssä ja muissa verotukseen liittyvissä toimissa veronsaajien ja verovelvollisen edut tulee ottaa huomioon tasapuolisesti.” Lisäksi 26 §:n 4 momentissa (1998/477) todetaan mm. seuraavaa: ”Verovelvollisen täytettyä ilmoittamis-

---

[39] Ks. Kauppi:1950 s. 10–11.

[40] Ensimmäinen uudenaikainen ennakkoperintälaki oli laki tulo- ja omaisuusveron ennakkoperinnästä (A: 6.8.1943/664). Jo tätä ennen oli käytössä erityisiä ennakkoperintämuotoja. Ks. esim. laki tulo- ja omaisuusveron pidättämisestä osinkoa maksettaessa (A:2.1.1926/1) ja Wikström: 1985 s. 141 ja 142. Ensimmäinen tuloverotusta koskenut ennakkotietojärjestelmä otettiin käyttöön verotuslailla. Tätä ennen oli mahdollista saada ennakkotieto tullitariffin soveltamisesta ja liikevaihtoverotuksesta. Ks. verotuslain (1958/482) 69–70 §, HE 146/1957 vp./A III, I, s. 7 ja Tarjanne: 1939 s. 274.

velvollisuutensa tulee veroviranomaisen ja verovelvollisen osallistua mahdollisuuksiensa mukaan asian selvittämiseen. Pääasiallisesti sen osapuolen, jolla on siihen paremmat edellytykset, on esitettävä asiasta selvitystä." Verotusmenettelyssä ja verotuksen oikaisulautakunnissa sovelletaan myös hallintomenettelylain 17 §:ää, joka kuuluu seuraavasti: "Viranomaisen on huolehdittava asian selvittämisestä. Asianosaisen on tarvittaessa esitettävä selvitystä vaatimuksensa perusteista. Muiden selvitysten hankkiminen kuuluu viranomaiselle. Yhdessä käsiteltävissä asioissa sekä asiassa, jossa on useita asianosaisia, viranomaisen on huolehdittava selvittämisestä niin, ettei asianosaisten yhdenvertaisuutta loukata." Tuloveroprosessia säätelee nykyisin hallintolainkäyttölaki. Tältä osin tutkimuksen kannalta tärkein säännös on lain 33 §, joka kuuluu seuraavasti: "Valitusviranomaisen on huolehdittava siitä, että asia tulee selvitetyksi, ja tarvittaessa osoitettava asianosaiselle tai päätöksen tehneelle hallintoviranomaiselle, mitä lisäselvitystä asiassa tulee esittää. Valitusviranomaisen on hankittava viran puolesta selvitystä siinä laajuudessa kuin käsittelyn tasapuolisuus, oikeudenmukaisuus ja asian laatu sitä vaativat."

Tasapainomallin muuttujien kulloisenkin tilan selvittämiseksi joudun paikoitellen selostamaan myös aineellisia veronormeja. Näin on meneteltävä myös silloin, kun sama säännös sisältää sekä aineellista että menettelyä ohjaavaa verolainsäädäntöä (esim. peitelty osingonjako). Aineellinen vero-oikeus ja tosiseikkoihin liittyvät näyttökysymykset ovat keskenään vuorovaikutussuhteessa[41] . Aineelliset veronormit eivät muutoin ole tutkimukseni kohteena.

Viranomaisen toimesta tapahtuva sekä toisaalta asianosaisten omatoiminen asian selvittäminen palvelevat samaa päämäärää eli materiaalisen totuuden selville saamista. Oikeudellisesti relevantit tosiseikat voivat tulla riittävästi selvitetyiksi joko asianosaisten tai asian ratkaisevan viranomaisen toimesta. Tässä suhteessa asianosais- ja viranomaisaloitteinen asian selvittäminen voidaan ymmärtää toistensa vaihtoehdoiksi. Toisen osuuden kasvaessa toista voidaan supistaa. Käytännössä viranomais- ja asianosaisaloitteinen selvitystyö täydentävät toisiaan. Yhteistoimintaperiaatteella on erityisen suuri merkitys silloin, kun asianosaisten tiedollinen eriarvoisuus on suuri. Näistä syistä viranomais- ja asianosaisaloitteisen selvitysvelvollisuuden kehitystä on tarkasteltava rinnakkain.

Säännöt ja periaatteet ovat normeja, koska molemmat ilmaisevat, mitä pitää tehdä. Säännöt ja periaatteet eroavat siinä suhteessa toisistaan, että periaatteet käskevät, mitä oikeudellisten ja tosiasiallisten mahdollisuuksien mukaan on mahdollisimman suuressa määrin tehtävä. Periaatteiden vaatimukset voidaan täyttää eriasteisesti eli niitä voidaan soveltaa enemmän tai vähemmän. Näin ollen periaatteet ovat optimointikäskyjä. Sääntöjen vaatimukset sitä vastoin joko täytetään tai jätetään täyttämättä. Sääntö määrää siten tarkoin, mitä tulee tehdä[42] .

---

[41] Ks. Jonkka: 1993 s. 20, Virolainen: 1995 s. 47, Lappalainen: 1995 s. 24 ja Ryynänen: 2000 s. 85.
[42] Ks. Alexy:1985 s. 71–77, Aarnio:1987 s. 96 ja 97, Pöyhönen: 1988 s. 25–29, Tähti: 1995 s. 68 ja 69 sekä Laukkanen: 1995 s. 17, 18 ja 29–34. Edellä esitetty sääntö-periaate -määrittely perustuu Alexyn periaateanalyysiin. Dworkinilla standard on yläkäsite, joka sisältää oikeussäännöt ja periaatteet sekä

Jäljempänä tarkastelen periaatteina eräitä sellaisiakin normeja, joiden luokittelu periaatteiksi on osoittautunut kiistanalaiseksi. Säännöt-periaatteet -luokittelun tarkkarajainen noudattaminen on tämän tutkimuksen kannalta erityisen ongelmallista. Historiallisessa tutkimuksessa on pyrittävä käyttämään kulloisenkin ajankohdan käsitteistöä. Sääntö-periaate -keskustelua on käyty voimaperäisesti 1970-luvun loppupuolelta alkaen, minkä vuoksi em. luokittelun hyödynnettävyys tässä tutkimuksessa on varsin rajoitettu. Yksittäisten normien luokittelu tässä dikotomiassa ei ole muutoinkaan erityisen mielenkiintoinen tehtävä. Epämääräiset luokittelukriteerit vaikeuttavat jaottelua. Jäljempänä käy lisäksi ilmi, että normin luonne voi vaihdella käyttöyhteydestä ja tarkasteltavasta ajankohdasta riippuen. Säännöt-periaatteet -luokittelun mielekkyys on pitkälti siinä, että sen avulla voidaan avata argumentaatiota moraalin suuntaan[43]. Tutkimuksen liiallisen laajenemisen estämiseksi en problematisoi tätä ongelmakenttää enemmälti, vaan tyydyn useissa kohdin viittaamaan oman periaatenäkemykseni tueksi muiden tutkijoiden kannanottoihin.

tavoitteisiin liittyvät policy -seikat. Dworkin määrittelee policy -seikan seuraavasti: ” I call a ‘policy’ that kind of standard that sets out a goal to be reached, generally an improvement in some economic, political or social feature of the community.” Dworkinin periaatemääritelmä on puolestaan seuraava: ”I call a ’principle’ a standard that is to be observed, not because it will advance or secure an economic, political, or social situation deemed desirable, but because it is a requirement of justice or fairness or some other dimension of morality.” Dworkinin periaatemäärittelyssä keskeistä on oikeudenmukaisuuden ajatus. Dworkinin Taking Rights Seriously -teesin perussisältönä on, että tuomioistuimen tulee kiperissä jutuissa antaa policy -seikkojen sijasta etusija moraalisidonnaisille periaatteille. Alexyn periaatemäärittelyssä (optimointikäsky) raja yhteiskuntapoliittisiin tavoitteisiin hämärtyy tai häviää. Policy -seikat liittyvät mielestäni virallisperiaatteen soveltamiseen vain välillisesti, minkä vuoksi olen tukeutunut Alexyn periaateanalyysiin. Ks. Dworkin: 1997 s. 22 ss. ja 82–84, Tolonen: 1989 s. 361, Habermas: 1996 s. 207 ja 208, Tuori: 2000 s. 200, 201 ja 240–243 sekä Lavapuro: 2000 s. 413 ja 414.

[43] Ks. Tolonen: 1989 s. 337, Alexy: 1989 s. 620–624, Jonkka: 1991 s. 163 ja 164, Leppänen: 1998 s. 27 sekä jäljempänä erityisesti esitystä OK:n merkityksestä virallisperiaatteen kehityksen kannalta.

5. Jäsentely ja teemoitus

Luvuissa II–IV käsitellään virallisperiaatteen kehitystä tuloverotusmenettelyssä ja luvuissa V–VIII veroprosessuaalisten tutkimisvelvollisuutta osoittavien normien kehitystä. En kuitenkaan pyri noudattamaan em. jaottelua tyhjentävästi, koska pääasiassa verotusmenettelyä ohjaaviin säädöksiin sisältyy säännönmukaisesti myös veroprosessiin ulottuvia määräyksiä. Vastaavasti lähinnä veroprosessia varten annetut säädökset sisältävät usein verotusmenettelyäkin ohjaavia määräyksiä. Kuten edellä totesin, oli tuloverotuksen alkuaikoina hallintomenettelyn ja hallintolainkäytön välinen rajanveto epäselvä. Esim. tutkijalautakuntamenettely luettiin pitkään hallintolainkäyttöön kuuluvaksi[44]. Näistä syistä käsittelen verotusmenettelyä koskevissa luvuissa lähinnä sellaisia seikkoja, joista nykyisin säädetään VerMenL:ssa ja veroprosessia koskevissa luvuissa sellaisia asioita, joista nykyisin useimmiten säädetään HLL:ssa. Luvut IV ja VIII painottuvat nykyisen verotusmenettelyn ja veroprosessin kuvaamiseen.

Historiaa käsittelevät osuudet painottuvat ajanjaksosta riippuen joko hallinnon tai hallintolainkäytön puolelle riippuen siitä, kummassa kehitys on kulloinkin ollut voimakkaampaa. Tällä perusteella tutkimuksen pääpaino on aina 1900- luvun alkupuolelle asti verotusmenettelyssä ja sitä tukevassa ilmoitusvelvollisuuden käyttöönottoa säätelevässä normistossa. Korkeimman hallinto-oikeuden perustamisen myötä virallisperiaatteen voimakkainta kehitystä tapahtui ylimmänasteisessa hallintolainkäytössä. Lääninoikeuksien perustamisen myötä hallintoprosessin kehityksen painopiste siirtyi alemmanasteiseen hallintolainkäyttöön. Merkittäviä virstanpylväitä virallisperiaatteen kehityksen tiellä ovat olleet verotuslaki (1958/482), laki muutoksenhausta hallintoasioissa (1950/154) sekä hallintomenettelylaki (1982/598). Nämä lait ansaitsevat erityisen huolellisen tarkastelun.

Käsittelen tutkimuksessa mm. asiamiesjärjestelmän kehittymistä ja asiamiesten toimivaltuuksia, kunnallisen itseverotusoikeuden asteittaista murenemista, asianosaisten ja viranomaisen oikeutta saattaa verotuspäätös uudelleen käsiteltäväksi, viranomaisten käytössä olevia asian selvityskeinoja, mahdollisia muutoksenhakuoikeuden rajoituksia sekä käsiteltäviin veroasioihin kulloinkin liittyvää julkista intressiä. Lisäksi tarkastelen, mistä maamme verotus- ja verotuksen oikeussuojajärjestelmä on kulloinkin saanut eniten vaikutteita.

Tutkimuksessa tulee esille myös eräitä organisaatiokysymyksiä, mitä perustelen seuraavilla näkökohdilla: Organisaation laajuus on yleensä suoraan verrannollinen sen paikallistuntemukseen. Nimitystavalla voidaan turvata sekä veronsaaja- että verovelvollistahojen etujen huomioon ottaminen ja asiantuntemus selvitystyössä

[44] Ks. Willgren: 1925 s. 398 ja lainvalmistelukunnan mietintö N:o 5/36 s. 42.

sekä edistää riippumattomuutta. Eri elinten välillä voi olla yhdyshenkilöitä, joiden tehtävänä on välittää tietoja. Selvitystyön onnistumiseen vaikuttaa myös se, miten organisaation sisäinen ja ulkoinen valvonta on järjestetty ja miten niukat resurssit on kohdennettu organisaatiossa. Kyse on tässä suhteessa *oikeusvarmuuden* ja taloudellisuus- sekä tehokkuusvaatimuksen välisestä jännitteestä. Oikeusvarmuus edellyttää mm. sitä, että asiat ratkaistaan materiaalista totuutta vastaavalla tavalla[45]. Demokratisoitumiskehitys voi vaikuttaa viranomaisaktiivisuuteen.

Voimassa olevaa verotusmenettelyä ja veroprosessia kuvaavissa jaksoissa käsittelen melko perusteellisesti viranomaisaloitteista asian selvittämistä ohjaavia oikeudellisia periaatteita. Nämä periaatteet voidaan pitkälti johtaa Suomen perustuslakiin kirjatuista perusoikeuksista. Tässä suhteessa keskeinen säännös on Suomen perustuslain 21 §, jonka mukaan oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon takeet on turvattava lailla. Lisäksi tarkastelen, minkälaisia vaatimuksia maatamme sitovat ihmisoikeussopimukset (lähinnä Euroopan neuvoston ihmisoikeussopimus ja erityisesti sen 6 artikla) asettavat virallisperiaatetta sovellettaessa.

Virallisperiaate on verotuksessa ja veroprosessissa pääsääntönä, mutta käytännössä se esiintyy vaihtelevin painotuksin. Mielestäni virallis- tai tutkintaperiaatetta ei voida erottaa hallinnossa ja hallintolainkäytössä sovellettavasta periaateperheestä. Päinvastoin riippuvuus muista periaatteista on varsin suuri. Kuten VerMenL 26 §:stä, HMenL 17 §:n 3 momentista ja HLL 33 §:n 2 momentista ilmenee, virallisperiaatetta sovellettaessa on noudatettava myös muita yleisiä oikeussuojaperiaatteita. Esitän VIII luvussa punnintamallin, jonka avulla voidaan havainnollistaa ratkaisijan suhtautumista eri suuntiin vaikuttaviin oikeussuojaperiaatteisiin. Verotusmenettelyssä ja veroprosessissa viranomaisaloitteisuutta ohjaavat periaatteet voivat painottua osin eri tavoin. Tässä yhteydessä on siten selvitettävä hallinnossa ja hallintolainkäytössä sovellettavan tutkinnan tietynlainen aste-ero.

Olen koonnut IX lukuun eräitä virallisperiaatteen soveltamiseen liittyviä erityiskysymyksiä. Käsittelen siinä perustevalitusta, viranomaisaloitteisuutta täytäntöönpanon kielto- ja keskeytyshakemuksia käsiteltäessä, maksuttoman oikeudenkäynnin ja yleisen oikeusavun myöntämistä virallisperiaatteen voimakkuuteen vaikuttavina tekijöinä sekä virallisperiaatteen vastaista menettelyä. Lisäksi tarkastelen EY-oikeuden virallisperiaatteen soveltamiselle asettamia vaatimuksia sekä virallisperiaatteen soveltamista EY:n tuomioistuimen ennakkoratkaisua pyydettäessä.

Viimeisessä eli X luvussa tarkastelen yhteenvedonomaisesti saavutettuja tutki-

---

[45] Ks. Merikoski: 1968 s. 2, Vilkkonen: 1976 s. 6 ss. ja 27 ss., Aarnio: 1987 s. 4, Virolainen: 1995 s. 98, 104–112, Lappalainen: 1995 s. 59 ja 60, Jokela: 1996 s. 40 sekä Leppänen: 1998 s. 48, etenkin alaviite 117.

Sajaman mukaan verojärjestelmä on oikeudenmukainen, jos se täyttää tasapuolisuuden ja oikeusvarmuuden vaatimukset. Oikeusvarmuus vaatii, että verotuksen pitää tapahtua yleisesti tiedossa olevien sääntöjen ja lakien mukaan eikä mielivaltaisesti. Näin määriteltynä oikeusvarmuus tarkoittaa lähes samaa asiaa kuin proseduraalinen oikeudenmukaisuus. Hyvän verojärjestelmän päätehtävänä on löytää tasapainopiste jostain oikeudenmukaisuuden ja tehokkuuden välimaastosta. Ks. Sajama: 1999 s. 145–149.

mustuloksia sekä virallisperiaatteen käytännön merkitystä nykyisessä hallintomenettelyssä ja hallintolainkäytössä. Hallintolainkäyttölain säätämisen yhteydessä korostettiin nimenomaisesti virallisperiaatteen merkitystä[46]. Tämän vastapainoksi arvioin saadun kokemusperäisen tiedon ja tasapainomallin avulla, voidaanko käsittelymenetelmää voimistaa nykyisessä verotusmenettelyssä ja veroprosessissa.

Tasapainomallissa tarkastellaan yhteiskunnan, asian ratkaisevan viranomaisen ja prosessin osapuolten edesottamuksia. Tämän vuoksi käytän lähdemateriaalinani pääosin lain esitöitä[47], oikeuskirjallisuutta sekä tuomioistuinratkaisuja.

---

[46] LaVM 5/1996 vp./HE 217/1995 vp., s. 2. Lakivaliokunnan mietintö oli varsin keskeisesti esillä lääninoikeuksille ja KHO:lle HLL:n voimaantulon yhteydessä järjestetyssä koulutuksessa. Laatimani Verotus -lehden artikkeli on esitetty juuri tällaisessa koulutustilaisuudessa ennen HLL:n voimaantuloa.

[47] Lain esitöihin kuuluvat esim. komiteanmietinnöt ja hallituksen esitykset. Hallituksen esitysten yleisperustelut antavat valaistusta niistä perusteista ja olosuhteista, jotka ovat asianomaiseen lainsäädäntöhankkeeseen johtaneet (ocassio legis). Yksityiskohtaiset perustelut taas antavat tietoa lainsäätäjän pyrkimyksistä sekä lain ja sen säännösten tarkoituksesta (ratio legis). Ks. Laakso: 1990 s. 115.

II KOLMEN RINNAKKAISEN VEROTUSMENETTELYN AIKA

1. Ensimmäinen tulovero – rajoitettuun ilmoittamisvelvollisuuteen ja paikallistuntemukseen perustuvaa tutkimista

1.1. TULOVEROTUSTA EDELTÄVÄ TILANNE VIRALLISPERIAATTEEN SOVELTAMISEN KANNALTA

Subjekti- eli tuloverotusta[1] edelsivät *objekti- ja tuottoverot*. Näistä edellisessä verotuksen kohteena on tietyn omaisuuden edustama verokykyisyys sinänsä, jolloin vero määrätään ulkonaisten tunnusmerkkien perusteella. Jälkimmäisessä pyritään verottamaan sitä tulolähteen kerryttämää tulosta, minkä se tiettynä laskentakautena on tuottanut. Mikäli tuottoverotus on kehittynyt pitkälle, erottaa sen tuloverotuksesta lähinnä se, että edellisessä ei oteta huomioon tuoton saajaa. Suomessa, toisin kuin esim. Englannissa, ei kehittynyt pitkälle vietyä tuottoverotusjärjestelmää. Meillä objekti- ja tuottoverotuksen välille ei useinkaan voitu vetää selvää rajalinjaa, vaan objekti- ja tuottoverot määrättiin pääasiassa keskimääräisen tuoton perusteella. Esim. maavero perustui aluksi vero-objektin ulkoiseen tunnusmerkistöön eli pinta-alaan. Koska veronsaajien rahantarve edellytti vuosittaista veronkantoa ja koska alkuperäistä omaisuusmassaa ei kuitenkaan haluttu vähentää, oli vero mukautettava entistä tarkemmin maasta kertyvän puhtaan tuoton mukaiseksi. Näin siirryttiin asteittain objektiverotuksesta alkeelliseen tuottoverotukseen. Rajanvedon vaikeudesta johtuen objekti- ja tuottoverot on meillä toisinaan samaistettu[2].

Lainvalmistelukunnan mietinnössä objekti- ja tuottoverojen tunnuspiirteitä luonnehdittiin mm. seuraavasti: Niissä vero määrättiin ”pysyviä yleispäteviä ohjeita seuraten ja ulkonaisten tuntomerkkien mukaan, joista ilmeni vero-objektien ja elinkeinojen keskituotto”[3]. Yhteistä sekä objekti- että tuottoveroille on se, että ne eivät ota huomioon verovelvollisen henkilökohtaista veronmaksukykyä. Tämän esityksen kannalta huomionarvoista on, että maamme tuloverotusta edeltävissä verotusmuodoissa näyttökysymyksillä ei ollut kovinkaan suurta merkitystä. *Kun vero määrättiin ulkoisten tunnusmerkkien perusteella ja kun verovelvollisten henkilökohtaiset olosuhteet eivät vaikuttaneet veron määrään, ei verotusta varten tarvinnut kehittää tehokasta tutkintamenettelyä.* Mahdollisesti esiintyvät puutteellisen näytön tapaukset ratkaistiin todistustaakan jakoa koskevien säännösten perusteella. Kun

---

[1] Tuloverotuksen kansainvälisestä historiasta ks. Rekola: 1947 s. 6 ja 7.

[2] Verotuksen subjekti ja objekti yhtyivät pitkään käytössä olleessa henkirahassa. Ks. KM 1911:12 a I, s. 3 ss., Willgren: 1934 s. 187 ja 188, Kilpi: 1955 s. 1–17 ja 44 ja 45, Wikström: 1985 s. 16-20 sekä Myrsky: 1997(a).

[3] KM 1911:12 a I, s. 5.

objekti- tai kehittymättömästä tuottoverotuksesta siirryttiin suhteellisen nopeasti tuloverotukseen, loi tämä prosessuaalisesti varsin mielenkiintoisen tilanteen. Aikaisemmin objekti- tai alkeellista tuottoverotusta palvellut verotusmenettely ja veroprosessi oli varsin nopeasti sopeutettava tuloverotuksen vaatimuksia vastaavaksi. Alussa esitetyn tasapainomallin kannalta tämä merkitsi sitä, että kehitystä leimasivat toistuvat tasapainottamistoimenpiteet.

1.2. TULOVERON KÄYTTÖÖNOTTO

Ensimmäisen tuloveron käyttöönottoa koskeva hanke tuli vireille Keisarillisen Majesteetin armollisella esityksellä vuosien 1863-1864 valtiopäiville. Esityksessä ehdotettiin säädettäväksi henkilökohtainen suojelumaksu, kiinteän omaisuuden arvon perusteella määräytyvä suostuntavero, työstä tai pääomasta kertyvän tulon perusteella määräytyvä suostuntavero sekä ulkomaalaisilta kauppiailta, elinkeinonharjoittajilta ja taiteilijoilta perittävä suostuntavero[4].

Esityksen pohjalta annettiin maaliskuun 2 päivänä 1865 Keisarillisen Majesteetin Armollinen Julistus siitä suostuntaverosta, jonka Suomenmaan Säädyt ovat ottaneet maksaakseen vuosina 1865, 1866 ja 1867 (AsK 1865/10). Julistusta täydensi senaatin antama asetus julistuksen täytäntöönpanosta (AsK 1865/23). Säädyt olivat vastauksessaan Keisarillisen Majesteetin armolliseen esitykseen asettuneet sille kannalle, että verotus oli toteutettava puhtaan tulon perusteella, minkä vuoksi varallisuudesta riippumaton henkilökohtainen suojelumaksu ja kiinteän omaisuuden arvon perusteella kannettava suostuntavero oli poistettu julistuksesta[5]. Julistuksella otettiin maassamme ensi kertaa käyttöön tuloverotus, vaikkakaan nykyaikaisessa merkityksessä ei tuloverosta voitu puhua. Suostuntaveroon sisältyi monia *objektiverotuksen piirteitä*. Tämä oli varsin ymmärrettävää aikana, jolloin verovelvollisilla ei ollut kirjanpitovelvollisuutta[6] [7]. Suostuntavero jakautui yhteiseen tulosuostuntaveroon, lisäsuostuntaveroon kortintekijöiltä sekä olut- ja portteritehtailta ja elin-

---

[4] Ks. HE 31/1863–1864 vp./A II, etenkin s. 941–944.

[5] SV/HE 31/1863–1864 vp./A II, s. 1020.

[6] Ks. Wikström:1985 s. 21. Veroa kerättiin kansakoululaitoksen kehittämiseksi, kulkuyhteyksien parantamiseksi ja eräisiin muihin yleishyödyllisiin tarkoituksiin. Varojen tarpeeksi arvioitiin n. 19,4 miljoonaa markkaa. Julistuksen antamisen yhteydessä säädyt totesivat, ettei kaikkia tarvittavia varoja voitu kerätä veroina, minkä vuoksi säädyt myöntyivät enintään 18 miljoonan markan kuoletuslainan ottamiseen. Suostuntaveron tuotoksi arvioitiin miljoona markkaa vuodessa. Ks. Keisarillisen Majesteetin Armollinen Julistus koskeva Suomenmaan Säätyjen myönnyttämiä varanmääräyksiä erinäisiin yleisesti hyödyllisiin tarkoituksiin (AsK 1865/10).

[7] Tulo- ja varallisuusverotusta enteilevä, verovelvollisen ilmoitukseen perustuva verotus oli meillä otettu käyttöön jo 1700-luvulla. Ks. Willgren: 1934 s. 194 ja 195.

Ruotsissa ensimmäinen tuloveroa koskeva suostuntaverosääntö annettiin vuonna 1810. Tuloverosta luovuttiin jo vuonna 1812. Tulovero otettiin uudelleen käyttöön vuonna 1861 annetussa suostuntaverosäännössä. Tulosuostuntaveron piiriin kuuluivat muut kuin kiinteistösuostuntaveron alaiset tulot. Tulot jaettiin pääoman ja työn tuottamiin tuloihin. Ks. Hultqvist: 1995 s. 17 ja 30–32.

keinosuostuntaveroon[8]. Verovelvollinen sai tehdä bruttotulostaan erinäisiä vähennyksiä, jolloin verotettavaksi jäi puhdas tulo. Tulosuostuntaveron määrääminen perustui kunnalliseen tuloveroon verrattuna enemmän todellisen puhtaan tulon verottamiseen, mikä johtui mm. siitä, että suostuntaverotuksessa korkomenojen vähennysoikeus oli laajempi kuin kunnallisverotuksessa. Lisäksi suostuntaverotukseen, toisin kuin kunnallisverotukseen, sisältyi osinkotulojen kahdenkertaisen verotuksen estävät säännökset[9].

> Tuloon luettiin esim. julistuksen 4 §:n ja asetuksen 2 §:n nojalla ”perintö, testamentti ja sukukartano”, joka oli saatu viimeksi kuluneena vuotena. Seuraavina vuosina näin saatua pääomaa verotettiin vain sen tuotosta. Puolisolle tai perilliselle suoraan takenevassa tai etenevässä polvessa joutunutta ”perintöä, testamenttia tai sukukartanoa” verotettiin kuitenkin ainoastaan omaisuudesta saadusta tuotosta. Maatilan puhdasta tuloa arvioitiin mm. manttaalin suuruuden, paikallisten olosuhteiden, tilan sijainnin ja sen viljelemiseen tarvittavien työkustannusten perusteella. Tehtaan puhtaan tulon arvioimiseen vaikuttivat mm. vuoden tuotannon määrä ja arvo sekä toisaalta käytettyjen raaka-aineiden arvo ja valmistuksesta aiheutuneet muut kustannukset. Myllyn ja sahan puhdasta tuloa arvioitiin mm. laitoksen suuruuden sekä kiviparien, raamien ja sahanterien määrän sekä puun- ja vedensaannin perusteella. Virkamiesten ja muiden palkansaajien sekä eläkeläisten puhtaan tulon määritys ei merkittävällä tavalla poikennut nykyisestä: Se arvioitiin rahapalkan ja rahana maksetun eläkkeen sekä tavarana saatujen etuuksien käyvän arvon perusteella. Lisäksi tuloon luettiin luontoisedut kuten ilmainen asunto ja ylöspito sekä palkkausmaa. Palkkatulon ohella oli toki muitakin sellaisia poikkeuksia, joiden osalta tulo pyrittiin määräämään tarkasti. Esimerkkinä tällaisesta erästä on mainittava asetuksen 2 §:n g) -kohdan säännös, jonka mukaan pääoman kerryttämä tulo tuli laskea mahdollisimman suurella tarkkuudella tunnettujen asianhaarojen ja saatujen ilmoitusten perusteella. Suostuntaverolliset saivat tuloistaan vähentää velkojen korkojen lisäksi erinäisiä kustannuksia käsittäen mm. työpalkat, eläkkeet ja valtiolle sekä kunnille suoritetut verot ja maksut. Henkilökohtaisia elantokuluja tai palvelijasta aiheutuneita menoja ei saanut vähentää[10].

Verotuksen toimittivat suostuntaverokomiteat, joiden jäsenet suostuntaverovelvolliset valitsivat maaseudulla pitäjänkokouksessa (kuntakokouksessa) ja kaupungissa maistraatin tai järjestysoikeuden edessä pidettävässä kokouksessa[11]. *Suostuntaverokomitean jäsenten tuli edustaa eri tulonsaajaryhmiä mahdollisimman tasapuoli-*

---

[8] Julistuksen 1, 2, 6, 7 ja 8 § sekä asetuksen 18 § 3 mom.

[9] Julistuksen 1 §:n mukaan puhtaasta tulosta oli maksettava tulosuostuntaveroa, mikäli tulo nousi viittäsataa markkaa suuremmaksi. Tällöin kustakin sanotun määrän ylittävästä sadasta markasta oli maksettava tulosuostuntaveroa progressiivisen asteikon mukaan 4/5–1 1/5 prosenttia. Ks. lisäksi julistuksen 4 ja 5 §, Willgren: 1934 s. 302 ja 303, Ståhlberg: 1907 s. 264 ja 265 sekä Ryynänen: 1996 s. 57.

[10] Myös Ruotsin suostuntaverosääntöihin sisältyi runsaasti objektiverotuksen piirteitä. Tulokäsite määräytyi sielläkin verotuskäytännössä. Ks. Hultqvist: 1995 s. 193 ss.

[11] Ks. Julistuksen 9 ja 10 §. Jokainen suostuntaverokomitean vaaliin osallistuva tunnusti samalla verovelvollisuutensa. Julistuksessa oli varauduttu myös sellaisen tilanteen varalle, että kuulutettuun vaalitoimitukseen ei ilmaantuisi osanottajia. Tällöin läänin kuvernöörin tuli valita kunnan suostuntaverokomitean jäsenet.

sesti. Komitean kokoonpano edisti eri verovelvollisten puolueetonta kohtelua sekä puolueettomuutta veronsaajan ja verovelvollisen välisessä suhteessa. *Suostuntaverokomitean kokouksissa piti henkikirjoittajan tai kuvernöörin hänen sijaansa määräämän henkilön olla läsnä tarpeellisia tietoja antamassa, pöytäkirjaa pitämässä, suostuntaveroluetteloa laatimassa ja kruunun etua valvomassa*. Henkikirjoittajan tuli antaa suostuntaverokomitean puheenjohtajalle paikkakunnalla viimeksi tehty manttaaliluettelo sekä kuvernööriviraston hänelle toimittamat kaavakkeet suostuntaveroluetteloa varten. Kuvernööri saattoi määrätä suostuntaverokomiteaan lisäksi erityisen kruununedusmiehen valvomaan kruunun oikeutta verotuksessa[12] . Tuloverotuksessa nykyisinkin sovellettavalla asiamiesjärjestelmällä on täten pitkät perinteet.

Suostuntaveron alainen puhdas tulo määrättiin suostuntaverovelvollisen ilmoituksen perusteella. Julistuksen 16 §:n mukaan *ilmoitusvelvollisuus* koski niitä, jotka olivat velvollisia maksamaan suostuntaveroa. Ilmoitus tuli antaa itse tai asiamiehen välityksellä viimeksi kuluneelta vuodelta. Verovelvollisen ilmoitus voitiin antaa suullisesti suostuntaverokomitean kokouksessa[13] . Omakätisesti allekirjoitettu kirjallinen ilmoitus voitiin antaa suostuntaverokomitean puheenjohtajalle joko suostuntaverokomitean kokouksessa tai sitä ennen. Julistuksen 33 §:ään ja asetuksen 10 §:ään sisältyy vielä erityinen ilmoittamisvelvollisuus pelikorttien valmistajille sekä olut- ja portteritehtaiden omistajille heille määrättävää lisäsuostuntaveroa varten. Ilmoittamisvelvollisuus käsitti tältä osin myytyjen korttipakkojen ja oluen sekä portterin määrän.

Julistusta täydensivät asetuksen 9 §:ään otetut varsin yksityiskohtaiset ilmoittamisvelvollisuuden sisältöä täydentävät säännökset. Ne koskivat pääasiallisesti eri viranomaisten kuten poliisikamarin, maistraatin, järjestysoikeuden, kruununvoudin, henkikirjoittajan sekä maakonttorin virallisia ilmoituksia suostuntaverokomitealle. Näillä pyrittiin ensinnäkin mahdollisimman tehokkaasti saamaan selville suostuntaverovelvolliset. Toiseksi julkisista rekistereistä saatiin selville useita suostuntaveron määrään vaikuttavia tietoja: Esim. maistraatin tai kruununvoudin oli ilmoitettava liikennöintiä harjoittavan purje- tai höyrylaivan omistajan ohella aluksen suuruus ja höyrykoneen teho. Läänin maakonttorin oli puolestaan ilmoitettava kortintekijöiden ohella leimattavaksi ilmoitettujen korttipakkojen lukumäärä. Ehkä kaikkein yksityiskohtaisimmin säännelty ilmoittamisvelvollisuus koski virastoja ja virkamiehiä, joiden tuli ilmoittaa julkisista varoista maksetut palkat, apurahat, luontoisedut, eläkkeet ja virkamiesten mahdolliset muut etuudet. Tältä osin ilmoittamisvelvollisuus koski myös niitä laitoksia, jotka oli julistuksen 5 §:ssä vapautettu

---

[12] Mikäli suostuntaverokomitean puheenjohtaja tai jäsen jäi ilman laillista estettä sen kokouksesta pois, rangaistiin häntä kymmenen markan sakolla. Sakko ei ollut aivan vähäinen verrattuna siihen, että suostuntaverokomitean puheenjohtaja sai ruokarahana viisi markkaa ja jäsen vastaavasti kaksi markkaa viisikymmentä penniä kultakin matka- tai toimituspäivältä. Ks. julistuksen 11–15 § sekä asetuksen 4 §.

[13] Vrt. Hultqvist: 1995 s. 44.

suostuntaverovelvollisuudesta[14]. Vastaava palkkojen ilmoittamisvelvollisuus koski myös yhdyspankkia, hypoteekkiyhdistystä sekä osake- ja pankkiyhtiötä, jonka säännöt esivalta oli vahvistanut[15]. Viralliset ilmoitukset oli toimitettava suostuntaverokomitean esimiehelle taikka läänin kuvernöörille.

Sen jälkeen, kun verovelvollisen tulot ja varat oli merkitty suostuntaveroluetteloon, verovelvollisen suostuntaverokomitealle kirjallisesti antama ilmoitus oli asetuksen 7 §:n mukaan hävitettävä tai annettava hänelle takaisin. Vain silloin, kun verovelvollinen suostui siihen, että ilmoitus saatiin esittää muutoksenhaun yhteydessä tarkastuskomitealle, tai kun kruununedusmies teki muistutuksen takseerauksesta, lähetettiin ilmoitus muiden asiakirjojen ohessa tarkastuskomitealle. Takseerauksen yhteydessä ilmitulleita verovelvollisen taloudellisia olosuhteita ei saanut paljastaa ulkopuolisille.

Ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnin puutteellinen sanktiointi sopi huonosti yhteen melko yksityiskohtaisten ilmoittamisvelvollisuutta ja ilmoitusten salassapitoa säätelevien normien kanssa. Julistuksen 17 §:n ja asetuksen 9 §:n mukaan *rangaistus voitiin määrätä ainoastaan, mikäli virasto tai virkamies laiminlöi antaa tarpeellisia tietoja ja ilmoituksia*, viivytteli niiden antamista taikka antoi ne vaillinaisena. Virkamiestä voitiin tällöin rangaista kuten muustakin huolimattomuudesta virantoimituksessa. Muunlaisesta ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönnistä ei voitu määrätä rangaistusta.

Suostuntaverokomitean kokouksissa piti henkikirjoittaja pöytäkirjaa. Käsittely oli salaista ja *asiat otettiin pöytäkirjaan yleensä lyhykäisesti*. Ainoastaan silloin kun komitea katsoi sen tarpeelliseksi, lueteltiin laajemmin ne syyt, joihin päätös perustui. Suostuntaverokomiteassa tapahtuneista äänestyksistä oli tehtävä merkintä pöytäkirjaan. Äänestyksessä ratkaisi enemmistön kanta. Mikäli äänet jakautuivat tasan, ratkaisi verovelvolliselle edullisempi kanta. In dubio contra fiscum -periaate ulottuu aina tuloverotuksemme alkuajoille asti. Äänestyksessä vähemmistöön jääneillä jäsenillä oli oikeus saada kantansa pöytäkirjaan merkityksi. Kruununedusmiehen tuli tehdä toimituksessa muistutus, jos hän havaitsi, että suostuntaverokomitea ei jossakin kohdassa noudattanut julistuksen tai asetuksen määräyksiä tai että verotus ei perustunut tunnettuihin tosiseikkoihin. Pöytäkirjaan oli tällöin merkittävä *kruununedusmiehen muistutus ja suostuntaverokomitean tämän johdosta antama lausunto* ennen asiakirjojen lähettämistä tarkastuskomitealle[16].

Suostuntaverokomitean tutkimisvelvollisuutta osoittavia määräyksiä löytyy varsinkin julistuksen 17 §:stä: ”Jos jonkun suostuntaverollisen tulot komitean mielestä ovat liian vähäisiksi ilmoitetut, tahi jos joku on laiminlyönyt ilmoituksen antami-

---

[14] Tällaisia laitoksia olivat mm. kirkot, kunnat, eläkelaitokset, säästöpankit sekä eräät yleishyödylliset laitokset kuten tieteelliset yhdyskunnat, talous- ja maanviljelysseurat, koulut sekä opetus-, sairaan- ja vaivaishoitolaitokset.

[15] Osake- ja pankkiyhtiöiden tuli maksamiensa palkkojen ja muiden etuuksien ohella ilmoittaa se vuotuinen puhdas voitto, joka määrättiin jaettavaksi yhtiömiehille. Tämä johtui siitä, että julistuksen 3 §:n mukaan vararahastoon jätetty voitto oli suostuntaverosta vapaa.

[16] Julistuksen 19 ja 22 § sekä asetuksen 7 §.

sen, pitää suostuntaverokomitean, joko kohta tahi hankittuansa asiasta saatavina olevat tiedot, erinäiseen sarakkeeseen suostuntaveroluettelossa panna se tulomäärä, jolta komitea vakuutustansa myöten katsoo hänen velvolliseksi veroa maksamaan. Jos ilmoitus sitä vastaan komiteasta näyttää liian suurelta, älköön siinä mitään muutosta tehtäkö, vaan on se enemmättä tarkastuksetta hyväksyttävä. Jos suostuntaverokomitea toimituksensa täyttämiselle näkee tarpeelliseksi virastoista taikka virkamiehiltä hankkia lisempiä tietoja ja ilmoituksia, ovat nämä viivyttelemättä komitean puheenjohtajan kautta vaadittavat ja asianomaisilta komitealle toimitettavat."

Kyseinen julistuksen kohta osoittaa, että suostuntaverokomitea ei soveltanut virallisperiaatetta verovelvollisen eduksi, vaan *veroilmoituksella oli tahdonilmaisun luonne*[17] . Verotuksessa ei aina edes pyritty totuuden esille saamiseen. Tutkintaperiaatteen puuttumista osoittaa se, että julistuksessa ei säädetty minkäänlaista ehdotonta velvollisuutta lisäselvityksen hankkimiseen. Suostuntaverokomitean harkintavallalle jätettiin melkoisesti tilaa, mikä aiheutti epäyhtenäisyyttä verotuskäytännössä. Lisäselvitystä voitiin niin haluttaessa hankkia lähinnä virastoista ja virkamiehiltä. Lisäselvityksen hankintaa rajoitti lisäksi ilmoittamisvelvollisen laiminlyönnin puutteellinen sanktiointi.

Tieto määrätystä suostuntaverosta oli annettava heti sellaiselle verovelvolliselle, joka sattui olemaan paikalla suostuntaverokomitean kokoontuessa. Maistraatin, järjestysoikeuden, kunnallislautakunnan tai pitäjänkokouksen esimiehen oli lisäksi kuulutuksella ilmoitettava, missä suostuntaveroluettelot ja komitean pöytäkirjat olivat verovelvollisten nähtävinä. Kuulutuksessa oli myös ilmoitettava ne verovelvolliset, joiden taksoituksesta kruununedusmies oli tehnyt muistutuksen[18] . Verovelvollinen saattoi hakea suostuntaveron määräämiseen muutosta kirjallisella valituksella, joka oli annettava tai postitettava lääninhallitukselle edelleen tarkastuskomitealle toimitettavaksi. Valituskirja liitteineen voitiin jättää kaupungissa myös maistraatille tai järjestysoikeudelle ja maalla kunta- tai pitäjänkokouksen esimiehelle[19] .

Kuten on käynyt ilmi, kussakin läänin pääkaupungissa *tarkastuskomitea tutki suostuntaverovelvollisten valitukset ja kruununedusmiesten muistutukset*. Komitean päätöksiin ei voinut hakea muutosta. Sen jäsenet määräsi kuvernööri läänin suostuntaverokomiteoiden siksi vuodeksi valituista jäsenistä. Kuvernöörin tuli huolehtia siitä, että läänin eri osat, kiinteän omaisuuden omistajat, elinkeinonharjoittajat sekä palkansaajat tulivat komiteassa mahdollisimman tasapuolisesti edustetuiksi. Tämä osoitti samanlaista *ratkaisijan puolueettomuuden vaatimusta*, kuin edellä suostuntaverokomitean kohdalla on mainittu. Tarkastuskomitean kutsui kokoon ku-

---

[17] Vrt. K.S. 26.5.1905, jossa verovelvollinen kykeni kirjallisin todistein osoittamaan, että hänelle oli kertynyt ko. kunnassa omistamistaan tiloista 2.600 markan tappio. Tästä huolimatta verovelvollinen tarjoutui suorittamaan kunnalle veroa 25.000 markan tulomäärästä. Senaatti oikaisi verotuksen verovelvollisen tahdonilmaisun mukaiseksi.

[18] Julistuksen 21 §.

[19] Julistuksen 22 §.

vernööri. Kutsuessaan tarkastuskomitean kokoon kuvernöörin tuli toimittaa läänin kirkkoihin *kuulutus*, jossa selvitettiin mm. tarkastuskomitean tehtävä ja velvollisuudet, kokoontumisaika ja -paikka sekä täydellinen tieto siitä, miten suostuntaverolautakunnan päätökseen oli haettava muutosta. Tarkastuskomitean puheenjohtajana toimi kuvernööri, mutta hänellä ei ollut oikeutta ottaa osaa varsinaiseen päätöksentekoon. *Kruunun etua tarkastuskomitean kokouksissa valvoi maakamreeri tai se, jonka kuvernööri hänen sijaansa määräsi*. Asiaa tarkastuskomiteassa käsiteltäessä ja äänestettäessä sovellettiin samanlaisia menettelymuotoja kuin suostuntaverokomiteassakin[20] .

Tarkastuskomitealla oli mahdollisuus saada seuraavia *selvityksiä* ratkaisunsa perustaksi: Verotuksen peruste ilmeni tarkastuskomitealle lähetetyistä suostuntaveroluetteloista ja suostuntaverokomitean pöytäkirjoista sekä mahdollisista veroilmoituksista. Julistuksessa kehotettiin jokaista, joka valittaa suostuntaverokomitean päätöksestä, antamaan tarkastuskomitealle kaikki sellaiset selvitykset, joita hänellä oli tulojensa oikeasta määrästä. Valituskirjan oheen tuli siten liittää kaikki sellainen kirjallinen selvitys, joka saattoi vaikuttaa verotuksen lopputulokseen. Kruununedusmiehen tekemän muistutuksen oheen oli liitettävä suostuntaverokomitean muistutuksen johdosta antama lausunto. Tarkastuskomitealla oli suostuntaverokomitean tavoin oikeus saada vaadittaessa tietoja viranomaisilta. Lisäksi kuvernöörillä oli valta erinäisten ilmoitusten antamiseksi kutsua tarkastuskomitean kokoukseen ne suostuntaverokomiteoiden kruununedusmiehet, joiden läsnäoloa sitä varten pidettiin tarpeellisena[21] .

Tarkastuskomitean tutkimisvelvollisuudesta säädettiin ensinnäkin julistuksen 26 §:n viimeisessä virkkeessä: ”Tulemattomain tahi vaillinaisten ilmoitusten sitä estämättä pitää tarkastuskomitean kuitenkin määrätä se tulovero, jonka suorittamiseen suostuntaverollinen katsotaan velvolliseksi.” Yhdistetyn valtio- ja suostuntavaliokunnan mietintöön oli sisältynyt tarkastuskomitean tutkimisvelvollisuutta koskeva lisämääräys, jonka mukaan tarkastuskomitean olisi tullut puheenjohtajansa välityksellä hankkia tarvittaessa lisäselvityksiä asianomaisilta virastoilta ja virkamiehiltä. Lisämääräys poistettiin lopullisesta säädöstekstistä. Julistuksen määräystä täydensi kuitenkin sekä suostuntavero- että tarkastuskomiteaa koskeva asetuksen 11 §, joka kuului seuraavasti: ”Jos, suostuntavero- tahi tarkastuskomitean teolle tullessa, kuitenkin ollaan jotakin semmoista ilmoitusta vailla, jonka saantiin komi-

---

[20] Julistuksen 23, 24, 25 ja 27 § sekä asetuksen 12 §. Tarkastuskomitean osalta jäsenten ja varajäsenten esteetön poissaolo oli sanktioitu paljon ankarammin kuin suostuntaverokomitean osalta: Sakkoa tuli julistuksen 25 §:n mukaan määrätä neljäkymmentä markkaa. Sakko oli huomattava siihen verrattuna, että tarkastuskomitean kokouksessa pöytäkirjaa pitävä sai palkakseen kymmenen markkaa päivältä. Ankara sanktiointi oli ymmärrettävää siksi, että tarkastuskomitea, toisin kuin suostuntaverokomitea, saattoi toimia vain täysilukuisena.

[21] Julistuksen 22–26 §. Tarkastuskomiteassakin sovellettiin jo aiemmin suostuntaverokomitean osalta mainittua sääntöä, jonka mukaan verovelvollisen toimesta vapaaehtoisesti annettuja ilmoituksia ei saanut tämän luvatta ottaa pöytäkirjaan. Verovelvollisen taloudellisia olosuhteita ei saanut paljastaa ulkopuolisille. Verovelvollisen antamat ilmoitukset oli asiassa annetun päätöksen jälkeen annettava tälle takaisin tai hävitettävä.

tea on oikeutettu, taikka jos muu tässä mainitsematon, virastolta tahi virkamieheltä saatava selitys pidetään tarpeellisena, olkoon se komitean vallassa, asianhaarain mukaan joko vaatia sitä itsellensä taikka semmoisetta ilmoituksetta tutkia ja päättää asia. Kussakin tapauksessa on komitea kuitenkin velvollinen, ennen hajoamistaan, lopullisesti määräämään jokaisen suostuntaverollisen maksettavan"[22] .

Julistuksen 28 §:n mukaan tarkastuskomiteassa lopullisesti vahvistetut suostuntaveroluettelot ja niihin liittyvät muut kirjat oli seuraavana vuonna pidettävä ilmoituksena asianomaisen suostuntavero- ja tarkastuskomitean saatavilla. Tämä julistuksen kohta oikeutti käyttämään edellisten vuosien suostuntaveroluetteloja apuna suostuntaveroa määrättäessä.

Ensimmäisen tulosuostuntaveron määrääminen perustui pitkälti suostuntaverokomiteoiden paikallistuntemukseen. Myös lisäselvityksen hankkiminen onnistui tuonaikaisessa yhteiskunnassa parhaiten suostuntaverokomitealta. Näissä olosuhteissa olisi voinut kuvitella, että tosiseikkojen suhteen epäselvä verovalitusasia olisi voitu palauttaa suostuntaverokomitealle uudelleen käsiteltäväksi tai että suostuntaverokomitealta olisi tarvittaessa hankittu relevantteja lisäselvityksiä tarkastuskomiteassa tapahtuvan käsittelyn perustaksi. Tämä ei kuitenkaan ollut mahdollista, vaan asiasta oli otettu nimenomainen kieltosäännös julistuksen 36 §:ään. Säännöksen

---

[22] Keisarillisen Majesteetin armollinen esitys koki melkoisia muutoksia valtiopäiväkäsittelyn kuluessa. Säännösehdotuksen muokkaamisessa yhdistetyllä valtio- ja suostuntavaliokunnalla oli keskeinen merkitys. Valtio- ja suostuntavaliokunnan mietintöön liitettyyn säännösehdotukseen sisältyi asian selvittämistä koskevia selviä määräyksiä lähinnä tarkastuskomiteaa koskevaan 26 §:ään. Tämän epäkohdan tiimoilta komitean mietinnöstä jätettiin kaksi eriävää mielipidettä. J.A. von Bornin eriävässä mielipiteessä kiinnitettiin huomiota siihen, että alunperin Keisarillisen Majesteetin armollisen esityksen 25 §:ään sisältyneet verotuskomiteassa tapahtuvaa asian selvittämistä säätelevät normit oli mietinnön 26 §:ssä ulotettu koskemaan ainoastaan tarkastuskomiteaa. Von Bornin kannan mukaan asian selvittämistä koskevat säännökset oli otettava myös suostuntaverokomiteoita koskevaan ehdotuksen 16 §:ään. Von Bornin eriävään mielipiteeseen yhtyi vapaaherra B.G. Mellin. Suostuntaverokomitean tutkimisvelvollisuutta tarkemmin säätelevät normit otettiinkin julistuksen 17 §:ään. Toisen varsin kiinnostavan ja aikaansa edellä olleen eriävän mielipiteen jätti E.G. Wasastjerna. Tämän mukaan suostuntaverokomiteoille asetettaisiin ylivoimainen tehtävä, mikäli niille ei annettaisi valtuutta hankkia lisäselvitystä verotuksen pohjaksi. Tarvittavien lisäselvitysten puuttuessa verotus perustuisi pikemminkin umpimähkään suoritetun arvauksen kuin tosiseikkojen varaan. Wasastjerna ei kuitenkaan asettunut kannattamaan tiukkaa inkvisitiota, vaan hänen mukaansa asian selvittäminen voitiin toteuttaa kytkemällä asianosaiset tehokkaasti selvittämisprosessiin, mikä vastasi liberalistista prosessikäsitystä. Lisäksi Wasastjerna ehdotti tietoisesti väärin annettujen ilmoitusten sanktiointia. Wasastjernan säännösehdotus oli seuraava: "Finner Bevillnings-Komitén af en eller annan orsak närmare utredning angående afgifven bevillningsuppgift nödig, vare den bevillningsskyldige förbunden att meddela Komitén ej mindre en summarisk uppgift om de grunder, hvarpå han stödt beräkningen af sin årsinkomst, än äfven alla sådane för honom tillgänglige handlingar och bevis i saken, hvilka ej äro af den enskilda natur, att deras hemlighållande måste anses berättigadt. Skulle den sålunda infordrade utredningen leda derhän, att uppgiften om den bevillningsskyldiges inkomst varit för låg och befinnes det att han uppsåtligen gjort sådan oriktig uppgift, vare han förfallen till böter motsvarande dubbla bevillningsafgiften för den del af inkomsten, som han förtegat, och dessutom skyldig att bevillningsafgiften till fullt belopp erlägga." Ks. yhdistetyn valtio- ja suostuntavaliokunnan M 2/HE 31/1863–1864 vp./A II, s. 1007–1012. Vrt. lisäksi keskenään yhdistetyn valtio- ja suostuntavaliokunnan mietinnössä ehdotetut 17 ja 26 § sekä julistuksen 17 ja 26 §.

tekee ymmärrettäväksi se, että suostuntavero- ja tarkastuskomitea olivat kokoontuneena vain rajoitetun ajan[23].

1.3 TULOVERON JATKAMINEN

Järjestelmää jatkettiin vuoden 1868 valtiopäivillä, koska varoja tarvittiin edelleen kansakoululaitosta varten, majakoiden rakentamiseen, vuonna 1865 otetun ns. rautatielainan hoitomenoihin ja kulkuyhteyksien rakentamiseen[24]. Jatkaminen tuli voimaan Keisarillisen Majesteetin Armollisella Julistuksella siitä suostuntaverosta, jonka Suomenmaan Säädyt ovat ottaneet maksaakseen vuodelta 1868 ja seuraavilta vuosilta aina vuoteen 1872 asti (AsK 1868/2). Julistusta täydensi senaatin antama asetus julistuksen täytäntöönpanosta (AsK 1868/19). Suostuntaveroja jatkettaessa tulokäsitteeseen tehtiin eräitä muutoksia ja veroasteikkoa kiristettiin jonkin verran veron tuoton lisäämiseksi[25].

Järjestelmää jatkettaessa siihen tehtiin eräitä mielenkiintoisia verotus- ja muutoksenhakumenettelyä koskevia uudistuksia. Julistuksen 22 §:ään lisättiin nimenomainen maininta siitä, että verovelvollisen tuli, mikäli hän halusi näyttää vääräksi kruununedusmiehen hänen verotuksestaan tekemän muistutuksen, tehdä tarkastuskomitealle asiaa koskeva kirjallinen ”valitus”, johon tuli liittää kaikki tarvittava asiakirja-aineisto. Kuten edellä on mainittu, verovelvollinen sai tiedon suostuntaveroluettelosta ja suostuntaverokomitean pöytäkirjasta kuulutuksella. Kuulutuksessa oli myös lueteltava ne henkilöt, joiden verotuksesta kruununedusmies oli tehnyt muistutuksen. Ennen julistukseen tehtyä muutosta verovelvolliselle ei ollut varattu tilaisuutta vastata kruununedusmiehen tekemään muistutukseen. Verovelvollinen saattoi vain valittaa suostuntaverokomitean toimittamasta verotuksesta. Nyt julistuksen 22 §:ää täydennettiin vielä siten, että *kruununedusmiehen oli perusteltava jokainen muistutuksensa*. *Verovelvollisen vastineenanto-oikeus* kruununasiamiehen muistutuksen johdosta mahdollisti kontradiktorisen periaatteen toteutumisen[26]. Verovelvollisen edun valvominen veroprosessissa oli hyvin pitkälti hänen aloitteellisuutensa ja kyvykkyytensä varassa. Julistukseen tai asetukseen ei sisältynyt tämän kummempia säännöksiä verovelvollisen kuulemisesta valitusvaiheessa. Tuonaikai-

---

[23] Julistuksen 10 §:n mukaan suostuntaverokomitean kokousten ajankohdan määräsi kuvernööri. Ne eivät kuitenkaan saaneet alkaa ennen huhtikuun 15. päivää ja niiden piti päättyä lokakuun loppuun mennessä. Tarkastuskomitea puolestaan kokoontui julistuksen 23 §:n mukaan joulukuun alussa.

[24] Ks. SV/HE 30/1867 vp./Propositioner III s. 1547–1551 ja Keisarillisen Majesteetin Armollinen Julistus vuonna 1867 koolla olleiden Suomenmaan Säätyjen myönnyttämistä rahanmääräyksistä erinäisiin yleisesti hyödyllisiin tarkoituksiin (AsK 1868/2).

[25] Veroasteikkoa kiristettiin julistuksen 1 §:n ja asetuksen 1 §:n mukaan siten, että yli 2.500 markan tuloista ei enää myönnetty 500 markan vapaaosaa. Tulokäsitteeseen tehdyistä muutoksista ks. Wikström: 1985 s. 29 ja 30.

[26] Stats- och Bevillningsutskottets betänkande N:o 7/1867 vp./Propositioner III, s. 1542.

nen alhainen sivistystaso huomioon ottaen kruununedusmiehellä saattoi olla melkoinen etulyöntiasema muutoksenhakumenettelyssä.

Asian käsittely tarkastuskomiteassa säilyi pääpiirteissään ennallaan. Julistuksen 26 §:ään tehtiin kuitenkin lisäys, joka nykyaikaisuudessaan hakee vertaistaan tuonaikaisessa veroprosessia säätelevässä normistossa. Julistuksessa todettiin nyt yksikantaan, että valittajalla, joka kirjallisten selvitystensä lisäksi halusi tulla tarkastuskomiteassa suullisesti kuulluksi, oli siihen oikeus. On huomattava, että tämä oikeus oli tarkoitettu verovelvollisen käyttöön ja se perustui vapaaehtoisuuteen. *Suulliselle kuulemiselle* ei asetettu minkäänlaisia rajoittavia edellytyksiä, joiden olisi tullut täyttyä ennen kuulemista[27]. Tämä oli ymmärrettävää verojärjestelmässä, jossa muutakaan luotettavaa selvitystä ei aina ollut tarjolla. Verovelvollisen ilmoituksella ja luotettavan tuntuisella esiintymisellä oli huomattava todistusarvo muutoksenhakumenettelyssä. Suullinen kuuleminen tarjosi verovelvolliselle, tarkastuskomitealle ja kruunun etua tarkastuskomiteassa valvovalle asiamiehelle joustavan tosiseikkojen selvityskeinon sekä mahdollisti kontradiktorisen periaatteen tehokkaan toteutumisen[28]. Samalla kävi esiin eräs merkittävä puutteellisuus, joka sisältyi tulosuostuntaverotukseen. Yleisen sanktioidun ilmoitusvelvollisuuden puuttuessa asian selvittäminen olisi usein edellyttänyt suullista käsittelyä. Havaintojeni mukaan suullinen käsittely ei kuitenkaan tulosuostuntaveroon liittyneessä muutoksenhaussa, toisin kuin kunnalliseen tuloverotukseen liittyneessä muutoksenhaussa, ollut missään vaiheessa yleistä[29]. Pitkät etäisyydet läänin pääkaupunkiin saattoivat vaikeuttaa välittömyyden toteutumista.

Julistuksen 30 §:n 2 momenttiin lisättiin määräys, jonka tavoitteena oli estää kaksinkertainen verotus. Tämän mukaan *jokaisella oli oikeus laillisessa järjestyksessä hakea veron takaisinmaksua sellaisessa tilanteessa, jossa hänen tietämättään suostuntaverokomitea oli takseerannut häntä kahdessa paikassa* eikä verovelvollinen tämän vuoksi ollut voinut hakea normaalissa järjestyksessä muutosta tarkastuskomitealta. Suostuntaveron määräämisen perusteena oleva ilmoitus tuli julistuksen 18 §:n mukaan jättää siinä piirikunnassa, jossa suostuntaverollinen oli henkikirjoitettu. Henkikirjoituspaikan suostuntaverokomitealle piti siten ilmoittaa kaikki veronalaiset tulot siitä riippumatta, mistä tulo kertyi. Osake- ja pankkiyhtiöiden tulot oli ilmoitettava siellä, missä liikettä pääasiallisesti harjoitettiin. Jos sellaista paikkaa ei ollut, tulot oli ilmoitettava siellä, missä liikettä johdettiin. Kaksinkertaista verotusta saattoi usein aiheuttaa se, että julistuksen 17 §:n ja asetuksen 11 §:n mukaan suostuntaverokomitean oli ilmoituksesta riippumatta määrättävä se vero, mikä kullekin katsottiin kuuluvaksi. Puutteellinen tiedonkulku eri suostuntaveroko-

---

[27] Stats- och Bevillningsutskottets betänkande N:o 7/1867 vp./Propositioner III, s. 1542.

[28] Tarkastuskomiteassa kruunun etua valvovan asiamiehen nimike muuttui maakamreerin sijasta lääninkamreeriksi. Ks. Julistuksen 25 §. Vrt. Laukkanen: 1995 s. 36, jossa Laukkanen toteaa, että liberalistiselle prosessikäsitykselle on tyypillistä kontradiktorinen menettely eli kaksiasianosaisprosessi.

[29] Turun maakunta-arkisto. Suostuntaverontarkastuskomitean arkisto. Tarkastuskomitean pöytäkirjat 1865–1884, C 1.

miteoiden välillä saattoi helposti aiheuttaa saman tulon takseerauksen kahdessa paikassa. Tähän verovelvollisten oli vaikea varautua suostuntaveroluetteloiden kuulutusmenettelystä huolimatta[30].

Seuraavan kerran järjestelmän jatkoa pohdittiin vuoden 1872 valtiopäivillä. Järjestelmään sisältyneet heikkoudet kävivät selvästi ilmi Keisarillisen Majesteetin armollisesta esityksestä[31]. Säädyille annettiin vuosilta 1865-1870 kertyneistä suostuntaveroista tilinteko, josta voitiin havaita, että veron vuotuinen tuotto, keskimäärin n. 515.000 markkaa, jäi kauas tavoitellusta tuotosta. Tämän vuoksi Keisarillinen Majesteetti ehdottikin, että käyttöön olisi otettu varallisuuden ja työn tuottaman tulon perusteella kannettavaan suostuntaveroon lisättävä pääluvun mukaan kannettava suojelusmaksu sekä kiinteän omaisuuden arvon mukaan kannettava vero[32].

> Suostuntavaliokunta katsoi puhtaan tulon verotukseen perustuvan järjestelmän lähtökohtaisesti oikeudenmukaiseksi ja ehdotti mietinnössään tuloveron osuuden kasvattamista kruunun verotuloista. Samalla suostuntavaliokunta kiinnitti mietinnössään huomiota verotuksessa esiintyneisiin puutteisiin, joiden se ei katsonut johtuvan niinkään säädetyistä asetuksista, vaan niiden virheellisestä täytäntöönpanosta. Valiokunta totesi epäoikeudenmukaisuuksien aiheutuvan pääasiallisesti kolmesta seikasta. Ensinnäkin valiokunta kiinnitti huomiota siihen, että vain harvat verovelvolliset itse ilmoittivat tulonsa. Valiokunnan käsityksen mukaan tämä oli tosin ymmärrettävää siitä syystä, että suuri osa verovelvollisista ei yksinkertaisesti kyennyt laatimaan ilmoitusta. Valiokunnan käsityksen mukaan suostuntaverokomiteat laiminlöivät tutkimisvelvollisuuttaan siten, että annetut ilmoitukset hyväksyttiin sellaisinaan verotuksen toimittamisen perustaksi ja sellaisissa tapauksissa, joissa ilmoitusta ei lainkaan annettu, verotus jätettiin usein kokonaan toimittamatta[33]. Suostuntaveron tuotto oli laskenut aina vuoteen 1868 asti, jonka jälkeen se nousi jonkin verran. Suostuntaverokertymän vaihtelu ei kuitenkaan vastannut ajanjaksolle sattuneita luonnonolosuhteita. Esim. vuodelle 1867 sattunut kato, jonka olisi tullut näkyä seuraavan vuoden verokertymässä, ei vaikuttanut veron tuottoon merkittävästi. Veron tuotosta kertyi kaupungeista n. 58 prosenttia ja maaseudulta vastaavasti 42 prosenttia, vaikka maaseudun väestö samaan aikaan oli neljätoistakertainen kaupunkien väestöön verrattuna[34].
>
> Toiseksi suostuntavaliokunta kiinnitti huomiota siihen, että suostuntaveroluetteloja laadittiin edellisen vuoden luettelojen perusteella. Tästä seurasi se, että jonakin vuonna vähälle verolle jäänyt tai kokonaan verotuksen ulkopuolelle jäänyt kansalainen saattoi suurella todennäköisyydellä nauttia vastaavaa etua tule-

---

[30] Stats- och Bevillningsutskottets betänkande N:o 7/1867 vp./Propositioner III, s. 1542.

[31] Esitys (HE 23/1872) on julkaistu teoksessa Asiakirjat Valtiopäiviltä Helsingissä vuonna 1872. Toinen osa. Helsingissä, J. Simelius'en perillisillä, 1874. Esitys alkaa sivulta 242.

[32] HE 23/1872 vp./A II, s. 242, 243, 249 ja 250.

[33] SvM 2/HE 23/1872 vp./A II, s. 251 ja 252.

[34] SvM 2/HE 23/1872 vp./A II, s. 252 ja 253. Esityksen liitteeksi on otettu yksityiskohtaiset taulukot suostuntaveron kertymistä Uudenmaan läänin maalaiskunnista vuosina 1865, 1868 ja 1869 sekä läänikohtainen vertailu samoilta vuosilta eriteltynä kaupungeista ja maaseudulta kertyneisiin veromääriin. Viimeksi mainitusta taulukosta puuttuvat tiedot Lapin läänistä, koska se oli julistuksen 5 §:n mukaan kokonaan vapautettu suostuntaverosta.

vinakin vuosina. Tämän seurauksena suostuntaveroa maksavien lukumäärällä oli taipumus laskea[35].

Kolmanneksi suostuntavaliokunta moitti kruununasiamiesten toimintaa, koska nämä usein jättivät muistutuksia tekemättä havaituista verovilpeistä tai jättivät muistutuksen tekemisen pelkän uhkauksen asteelle. Tämän seurauksena yleinen veromoraali oli heikentynyt. Valiokunnan mietinnössä todetaankin seuraavaa: ”...sen sijaan että pidettäisiin kunnia-asiana, että itsekukin rovollansa tekee apua yleisten tarpeiden täyttämiseen, rupeevat useimmat veronalaiset tuo tuostakin kilvoitellen kavaltamaan kruunulta niin paljon kuin vaan taitavat, ja sillä tavalla tulovero, vaikka perustukseltansa oikeudenmukaisin, muuttuu käytännössä vähimmin oikeudenmukaiseksi, sillä siten tunnollisimmat veronmaksajista tulevat kantamaan suurinta kuormaa, ja se toivo, että vastedes voitaisiin muuttaa jotkut vanhemmat nykyjänsä epätasaiset verot puhtaasta sisääntulosta olevaksi veroksi, on vihdoin näyttävä olleen harhaluuloa.” Tämän vuoksi valiokunta piti tärkeänä, että maan kuvernöörejä käskettäisiin muistuttamaan suostuntaverokomiteoita ja kruununasiamiehiä edellä mainituista epäkohdista ja että kuvernöörejä käskettäisiin valitsemaan kruununasiamiehiksi itsenäisiä ja tunnollisia henkilöitä, joilla oli riittävä paikallistuntemus. Itse suostuntaverosäännön valiokunta ehdotti pysytettäväksi pääosin samanlaisena kuin ennenkin. Keisarillisen Majesteetin Armolliseen Esitykseen sisältyneet ehdotukset uusista suostuntaveromuodoista eivät siten saaneet valiokunnassa kannatusta[36].

Säätyjen vastaus noudatteli suostuntavaliokunnan kannanottoja. Uudet säännökset sisältyivät Keisarillisen Majesteetin Armolliseen Julistukseen siitä suostuntaverosta, jonka Suomenmaan Säädyt ovat ottaneet maksaaksensa vuodelta 1873 ja seuraavilta vuosilta 1877 vuoden loppuun asti (AsK 1873/6). Julistusta täydensi senaatin antama asetus julistuksen täytäntöönpanosta 24 päivältä huhtikuuta 1873 (AsK 1873/16). Veron tuoton lisäämiseksi julistukseen sisällytettiin uusi veromuoto, merenkulkusuostuntavero[37].

Tämän esityksen kannalta mielenkiintoisin muutos sisältyi julistuksen 18 §:ään, joka koski suostuntaverokomitean tutkimis- ja perustelemisvelvollisuutta. Aikaisemmin suostuntaverokomitealle annettiin laaja harkintavalta päätöstensä perustelemisessa. Pääsääntö oli senaatin antamien asetusten 7 §:n mukaan se, että suostuntaverokomiteassa esillä olleet asiat pöytäkirjattiin lyhykäisesti. Päätökset tuli perustella laajemmin vain silloin, kun komitea erityisistä syistä katsoi siihen olevan aihetta. Suostuntaverokomitealla ei siten ollut minkäänlaista ehdotonta velvollisuutta perustella ratkaisuaan, kun se poikkesi verovelvollisen ilmoituksesta. Suostuntaverokomitean tuli, joko välittömästi tai hankittuaan asiasta saatavina olevat tiedot, määrätä oikeaksi katsomansa tulon määrä silloin, kun verovelvollisen il-

---

[35] SvM 2/HE 23/1872 vp./A II, s. 254 ja 255.
[36] SvM 2/HE 23/1872 vp./A II, s. 255 ja 256.
[37] Itse asiassa kyse ei ollut uudesta veromuodosta, vaan vanhan merenkulkumaksun jatkamisesta. Merenkulkumaksu oli perustunut Keisarilliseen Julistukseen 22 päivältä tammikuuta vuodelta 1859. Maksu perittiin alunperin Suomen osuuden lunastamiseksi Juutinrauman tullista. Tämän välillisen veron suuruus oli julistuksen 9 §:n mukaan kolme prosenttia määrätystä tullimaksusta. Ks. SV/HE 23/1872 vp./A II, s. 264 ja 265.

moittama tulo katsottiin liian vähäiseksi tai kun verovelvollinen ei ollut lainkaan antanut ilmoitusta. Nyt säännökseen sisällytettiin *erityinen perusteluvelvollisuus*: ”...ollen komitea velvollinen, kun ei suostuntaverollisen ilmoitusta näin ole hyväksytty, pöytäkirjaan kirjoittamaan ei ainoastaan ne asianhaarat, joissa se on nähty tyydyttämättömäksi, vaan myös muutoin ne syyt, jotka ovat vaikuttaneet veron koroitukseen.” Vastaava muutos sisällytettiin myös asetuksen 7 §:ään. Suostuntavaliokunnan mietinnössä muutostarvetta perusteltiin sillä, että varsin usein oli sattunut tapauksia, joissa sekä verovelvollinen että tarkastuskomitea olivat olleet täysin tietämättömiä, mihin suostuntaverokomitean päätös asiassa perustui[38]. Päätösten perusteleminen oli omiaan pakottamaan suostuntaverokomiteoita hankkimaan asiassa saatavilla olevaa lisäselvitystä. Lisäselvitystä voitiin hankkia lähinnä eri viranomaisilta. Selvityskeinojen rajallisuudesta johtuen perusteluvelvollisuuden suurin merkitys oli siinä, että perustelut ohjasivat muutoksenhakijaa hankkimaan vaatimuksensa tueksi tarvittavan näytön. Tämä edisti käsittelyperiaatteen toteutumista valitusmenettelyssä.

Järjestelmän jatkaminen oli esillä seuraavan kerran valtiopäivillä vuonna 1877. Keisarillinen Majesteetti antoi säädyille esityksen suostuntaveron maksamisesta vuodelta 1878 ja seuraavilta vuosilta. Asian käsittely valtiopäivillä eteni pääosin saman kaavan mukaan kuin edellisilläkin kerroilla. Suostuntaveron maksuunpanoa perusteltiin kansakoulu- ja vankeinhoitolaitoksen sekä mielisairaiden parannuslaitosten varaintarpeella. Lisäksi varoja tarvittiin valtiopäiväkustannuksia varten[39].

> Asian käsittelyssä keskeisen merkityksen sai suostuntavaliokunnan mietintö. Valiokunta totesi ensinnäkin, että suostuntaveron tuotto oli nousevasta trendistä huolimatta edelleen riittämätön. Suostuntaveron oli alunperin arvioitu tuottavan n. miljoona markkaa vuodessa, mutta tulosuostuntaveron tuotto ilman merenkulkusuostuntaa jäi vielä vuonna 1875 niukasti alle miljoonan markan[40]. Lisäksi tulosuostuntaveron kantaminen ei kohdellut kansalaisia oikeudenmukaisella tavalla. Suostuntavaliokunta luetteli seuraavia jo vanhastaan tuttuja syitä veron ennakoitua huonommalle tuotolle sekä epäoikeudenmukaiselle kohdentumiselle: 1860-luvun lopun katovuodet olivat vähentäneet veron tuottoa; suostuntasäännön määräyksiä sovellettiin väärin ja veltolla tavalla sekä puhdasta tuloa harkittiin mielivaltaisesti; ainoastaan suuria omaisuuksia ja tuloja hallitsevat verovelvolliset pitivät tuloistaan ja omaisuudestaan kirjanpitoa; vähäinen kansallisvarallisuus ja sen suhteellisen tasainen jakautuminen vähensivät verokertymää; tulosuostuntaveroa koskevia säännöksiä oli tarpeettomasti hajotettu suostuntaveroa koskevaan julistukseen ja senaatin asetukseen; verovelvolliset antoivat veroilmoituksensa yleensä ainoastaan silloin, kun he pitivät edelliseltä vuodelta määrättyä suostuntaveroa liian korkeana; taksoitusmiehiltä puuttui oikeus vaatia verotuksen perustaksi tarvittavia lisäselvityksiä muitten kuin virkamiesten osalta[41].

---

[38] SvM 2/HE 23/1872 vp./A II, s. 256.
[39] HE 30/1877–1878 vp./A II, s. 4.
[40] Ks. SvM 3/HE 30/1877–1878 vp./A II, s. 3, jossa on esitetty tulosuostuntaveron bruttotuotot vuosina 1865–1875.
[41] SvM 3/HE 30/1877–1878 vp./A II, s. 3–6.

> Suostuntavaliokunta katsoi, että tulovero teoreettiselta kannalta katsoen kohteli verovelvollisia oikeudenmukaisesti[42]. Kuitenkin suostuntavaliokunta totesi ilmoittamisvelvollisuudesta seuraavaa: ”Eikä ole valiokunta jättänyt huomaamatta sitäkään, kuinka vaikea on, yksityisen rauhoitetulle alalle loukkauksella tunkeumatta, pakollisesti vaatia tarpeellisiksi nähtyjä ilmoituksia.” Lisäksi valiokunta myönsi kokemuksen usein osoittavan, että verovelvollisen pelkkään kunniantuntoon perustuvaan veroilmoitukseen jouduttiin usein pettymään. Suostuntavaliokunnalle oli täysin selvää, että tuloverotus vaati onnistuakseen hyvät tiedot verovelvollisten taloudellisista olosuhteista. Vain liberalismin voimakas vaikutus voi selittää nurjamielisen suhtautumisen sanktioitua ilmoittamisvelvollisuutta kohtaan. Suostuntavaliokunta ilmaisi asian seuraavasti: ”Paitsi muuta on tuloverotuksessa sekin -eikä vähäisinkään- epäkohta, että tämä verotusmuoto on luonteeltaan tiedusteluperäistä eli inkvisitorista”[43]. Kaikkien tuloverotuksesta saatujen huonojen kokemusten jälkeenkään virallisperiaatteen kehittämiselle ei uhrattu tämän enempää. Valiokunnan mietintöön ei sisälly merkittäviä ehdotuksia tosiasiaselvityksen saannin tehostamiseksi. Inkvisitorinen menettely koettiin selväksi tuloverotukseen liittyväksi epäkohdaksi.

Säätyjen vastaus noudatteli suostuntavaliokunnan kannanottoja. Uudet säännökset sisältyivät Keisarillisen Majesteetin Armolliseen Julistukseen Suomenmaan Säätyjen maksaaksensa ottamasta suostuntaverosta vuodelta 1878 ja seuraavilta vuosilta 1882 vuoden loppuun asti (AsK 1878/17). Julistusta täydensi senaatin antama asetus julistuksen täytäntöönpanosta 26 päivältä heinäkuuta 1878 (AsK 1878/18). Edellisillä valtiopäivillä käyttöön otetusta merenkulkusuostuntaverosta luovuttiin, minkä lisäksi tulokäsitteeseen tehtiin eräitä muutoksia[44]. Tämän esityksen kannalta mielenkiintoisin muutos oli se, että kuvernöörin oli julistuksen 11 §:n ja asetuksen 4 §:n mukaan *aina määrättävä suostuntaverokomitean kokouksiin erityinen kruununedusmies* kruunun oikeutta toimituksessa valvomaan. Säätyjen vastauksessa muutosta perusteltiin sillä, että suostuntaveron tuotto riippui pitkälti kruununedusmiehien tunnollisuudesta[45]. Jo tuolloin havaittiin, että tuloverotuksen onnistuminen edellyttää tehokkaan kaksiasianosaissuhteen luomista. Vielä säätyjen vastaukseen sisältyi anomus siitä, että Keisarillinen Majesteetti antaisi seuraaville valtiopäiville esityksen suostuntaveron perusteiden muuttamisesta verotuksen oikeudenmukaisuuden turvaamiseksi[46].

---

[42] SvM 3/HE 30/1877–1878 vp./A II, s. 2.
[43] SvM 3/HE 30/1877–1878 vp./A II, s. 5 ja 6.
[44] Ks. Wikström: 1985 s. 34.
[45] SV/HE 30/1877–1878 vp./A II, s. 3.
[46] Säätyjen vastaukseen sisältyi myös anomus siitä, että suostuntaveroluettelot vastedes tehtäisiin asianomaisen virkakunnan laatimien kaavojen mukaan. Näin saatavien tilastotietojen perusteella olisi voitu selvittää, kohteliko tulosuostuntavero eri väestöryhmiä oikeudenmukaisella tavalla. Ks. SV/HE 30/1877–1878 vp./A II, s. 4 ja 5.

1.4. UUDISTUSEHDOTUKSIA JA TULOSUOSTUNTAVEROSTA LUOPUMINEN

Tulosuostuntaverojärjestelmän jatkaminen oli seuraavan kerran esillä vuoden 1882 valtiopäivillä. Kuten edellä todettiin, olivat säädyt edellisillä valtiopäivillä lausuneet toivomuksen suostuntaveron perusteiden muuttamisesta. Lisäksi säädyt olivat vastauksessaan armolliseen esitykseen yleisen asevelvollisuuden toimeenpanemisesta anoneet, että annettaisiin esitys maaomaisuuden ja muun varallisuuden uusin perustein tapahtuvasta verottamisesta. Näin kertyvät varat oli tarkoitus käyttää sotilaslaitoksesta aiheutuvien kulujen kattamiseen sekä korvaamaan vakanssi- ja passevolanssimaksujen lakkauttamisesta aiheutuneita valtion tulojen menetyksiä. Valtiosäätyjen pyynnöstä asetettiin uudistusta valmistelemaan professori Leo Mechelinin johtama verokomitea[47].

Verokomitean työskentelyä leimasivat kaksi peruslähtökohtaa: Ensinnäkin komitea arvosteli voimassa olevaa tulosuostuntaverojärjestelmää. Kritiikki noudatteli eri valtiopäivillä esitettyjä kannanottoja[48]. Toiseksi verokomitea mielsi tuloveron ainoastaan määrättyjen rajojen sisällä käytettäväksi tasausveroksi, jolla tosin voitiin oikaista muiden verotusmuotojen aiheuttamia vääryyksiä[49]. Erityisenä tuloverotusta rasittavana epäkohtana verokomitea mainitsi veronalaisen tulon määrittämisen. Verokomitean mietinnön mukaan tämä saattoi ainoastaan poikkeustapauksissa tapahtua tarkan selvityksen nojalla. Useimmiten veroviranomaisten täytyi tyytyä enemmän tai vähemmän mielivaltaiseen tulon suuruuden arvioon. Veronalaisen tulon arvioiminen koettiin vaikeaksi tehtäväksi etenkin maatalouselinkeinon piirissä, koska maaseutu eli edelleenkin pitkälti luontaistalouden varassa. Rahankäyttöön perustuva vaihdantatalous oli vielä kehittymätöntä. Lisäksi kirjanpidon puuttuminen oli tavallisinta juuri maaseutuväestön keskuudessa[50].

Myös todellisen kiinteistötulon määrittäminen oli komitean käsityksen mukaan lähes ylivoimainen tehtävä. Tämän vuoksi komitea päätyi Ruotsista saadun esimerkin mukaisesti ehdottamaan suostuntaveroa kiinteästä omaisuudesta ja tulosta[51]. Komitean käsityksen mukaan silloinen tulovero sekä maalais- että kaupunkikiinteistöistä tuli korvata omaisuusverolla. Veronalainen tulo oli ehdotuksen mukaan määrättävä maatalouskiinteistöjen osalta viideksi ja muiden kiinteistöjen osalta kuudeksi prosentiksi kunkin kiinteistön arvosta[52]. Komitea perusteli kantaansa seu-

---

[47] Ks. verokomitean mietintö 1881, s. 1 ja 2 ja Wikström: 1985 s. 35.
[48] Ks. verokomitean mietintö IV 1881, s. 1–6.
[49] Ks. verokomitean mietintö IV 1881, s. 9 ja Wikström: 1985 s. 35.
[50] Verokomitean mietintö IV 1881, s. 10.
[51] Ruotsissa voimassa olleesta kiinteistö- ja tulosuostuntaverosta ks. verokomitean mietintö IV 1881, liite I, s. 66 ss.
[52] Prosenttimäärät edustivat kiinteistöistä saatavaa keskituloa. Lopullinen omaisuusvero olisi ollut prosentin keskimääräisestä kiinteistötulosta eli maalaiskiinteistöstä 5 penniä ja muusta kiinteistöstä 6 penniä sadan markan omaisuusarvosta. Omaisuusvero olisi vastannut alhaisimman verokannan mukaan määrättävää tulosuostuntaveroa. Ks. verokomitean mietintö IV 1881, s. 11–12 ja 30 (1 §).

raavasti: ”Jos ylimalkaan onkin vähemmän vaikeata arvata henkilöiden omaisuus, kuin heidän vuotuiset tulonsa, niin on siten erittäinkin laita, kun on kysymys tiloista. Omaisuutena tässä nimittäin ovat ulkonaiset esineet, jotka ovat mahdottomat arvauksessa salata ja jotka ilman aivan suuria vaikeuksia saattavat tulla arvatuiksi”[53]. Kiinteän omaisuuden valmistavaa arvioimista varten verokomitea ehdotti perustettaviksi kuntakohtaiset arviolautakunnat[54]. Tuloverotuksen ja erityisesti siinä sovellettavan virallisperiaatteen kannalta edellä mainitut verokomitean uudistusehdotukset merkitsivät taantumista. Uudistus olisi toteutuessaan merkinnyt ulkoisiin tunnusmerkkeihin perustuvan objektiverotuksen vahvistumista todelliseen tuloon perustuvan tuloverotuksen kustannuksella.

Komitean työn perusteella Keisarillinen Majesteetti antoi armollisen esityksen säädyille koskien suostuntaveroa kiinteästä omaisuudesta ja tulosta[55]. Keisarin esitykseen sisältyi siten tulosuostuntaveron lisäksi kiinteän omaisuuden arvon perusteella kannettava suostuntavero.

Tässä yhteydessä on syytä mainita eräitä esitykseen liittyviä uudistusehdotuksia, joilla on merkitystä virallisperiaatteen kehityksen kannalta. Keisarillisen Majesteetin esityksen III lukuun sisältyivät ilmoittamisvelvollisuutta koskevat säännökset[56]. Kiinteistön omistajan oli esityksen 23 §:n mukaan annettava selvitys kiinteistönsä ostohinnasta ja rakennusten vakuutusarvosta. Taksoitusvirasto olisi esityksen mukaan saanut ilmoituksia vakuutusarvoista myös vakuutuslaitoksilta. Tulojen määrää koskeva ilmoitus voitiin esityksen 26 §:n mukaan vanhaan tapaan antaa joko suullisesti tai kirjallisesti. Mikäli tulon määrää koskeva ilmoitus oli luotettavalla tavalla oikeaksi todistettu, oli sillä esityksen mukaan erityinen todistusvoima. Taksoitusviraston tutkimisvelvollisuus oli esityksen 27 §:ssä säilytetty entisen kaltaisena. Taksoitusviraston vallassa olisi ollut asian laadusta riippuen harkita, tuliko lisäselvitystä hankkia, vai voitiinko asia ratkaista sellaisenaan. Suostuntavaliokunnassa ilmoittamisvelvollisuudelle ehdotettiin asetettavaksi selvä sanktio: Mikäli suostuntaverolautakunta olisi vaatinut verovelvolliselta lisäselvityksiä, olisi tämä ollut velvollinen ne määräajassa toimittamaan. Laiminlyöntitapauksessa verovelvollinen olisi menettänyt oikeuden hakea muutosta hänelle määrättyyn suostuntaveroon. Suostuntavaliokunnan valitusoikeuden menettämistä koskeva kannanotto ei ollut yksimielinen. Leon Borgström vastusti valitusoikeuden menettämistä ilmoitusvelvollisuuden sanktiomuotona siksi, että kokemuksemme tuloverosta oli muihin maihin

---

[53] Verokomitean mietintö IV 1881, s. 10.

[54] Ruotsissa ns. suostuntaverovalmistukset laativat ehdotukset, jotka olivat taksoituskomiteoiden toimittaman verotuksen pohjana. Näiden elinten jäsenet olivat lähes poikkeuksetta maallikoita. Lääninhallitus valitsi suostuntaverovalmistuksen puheenjohtajan. Nimike taksoituskomitea muutettiin vuonna 1883 taksoituslautakunnaksi. Ruotsin vastaava lainsäädäntö toimi selvästi komitean laatiman asetusehdotuksen IV luvun mallina. Ks. verokomitean mietintö IV 1881, s. 24–26, 41–43 ja 67 sekä Hultqvist: 1995 s. 34 ja 35.

[55] HE 18/1882 vp./A II.

[56] Verokomitean laatiman asetusehdotuksen III lukuun verrattuna oikeuksien velvollisuus antaa erinäisiä tietoja kiinteän omaisuuden arvioimiseksi (22 § 2 mom) oli poistettu. Ks. HE 18/1882 vp./A II, s. 3 ja 11–13 ja vrt. verokomitean mietintö IV 1881, s. 22, 23 sekä 37–40.

verrattuna lyhytaikainen ja kirjanpitotaito oli harvinainen. Tällöin valitusoikeuden menetys voisi helposti johtaa kohtuuttomaan verotukseen, mikä lisäisi tyytymättömyyttä tuloverotusta kohtaan[57].

Mielenkiintoinen virallisperiaatetta osoittava säännös sisältyi Keisarillisen Majesteetin esityksen 53 §:ään[58]. Tämän mukaan tarkastuslautakunnan tuli valituksista ja muistutuksista riippumatta verrata toisiinsa kaikkia läänissä tehtyjä kiinteän omaisuuden arvioluetteloita todetakseen, että arvio oli ollut kaikkialla tasainen ja toimitettu yhtäläisten perusteiden mukaan. Kuvernööri olisi ollut velvollinen ilmoittamaan tehdyt muistutukset asianomaisille arviolautakunnille ja kruununasiamiehille suostuntaverolautakunnissa seuraavassa taksoituksessa noudatettaviksi[59]. Näin laajaa valitusviranomaisen toimesta tapahtuvaa virallisperiaatteen soveltamista osoittava säännösehdotus on harvinainen, joskaan ei ainutkertainen tuloverotuksemme historiassa[60]. Ilmeisesti esitystä tehtäessä ei keksitty muutakaan viranomaista, joka olisi voinut valvoa verotuksen yhtenäisyyttä. Ehdotus ei tosin menestynyt edes suostuntavaliokunnassa.

Suostuntavaliokunnan mietinnössä lausuttiin kauaskantoinen ehdotus siitä, että kunnallistakseeraus yhdistettäisiin suostuntaverojen takseeraukseen[61]. Tämä ehdotus sai odottaa toteutumistaan aina seuraavan vuosisadan puolivälin tienoille asti.

Kuten edellä totesin, oli veroilmoituksella tahdonilmaisun luonne. Virallisperiaatteen merkityksen kasvamista sekä veroilmoituksen luonteeseen kohdistuvia muutospaineita osoitti suostuntavaliokunnan kanta, jonka mukaan verovelvollisen ilmoitusta ei olisi laitettu taksoituksen perustaksi silloin, kun tulo oli ilmeisesti erehdyksessä ilmoitettu liian suureksi. Tällöin suostuntaverolautakunnan olisi tullut korjata verovelvollisen antama ilmoitus[62].

Suostuntavaliokunta ehdotti, että kuvernööri olisi määrännyt tarkastuslautakunnan jäseniksi aina kaksi lainoppinutta, joiden tehtävänä olisi ollut valmistella ja esitellä verovalitusasiat. Asian esittelijän tuli ehdotuksen mukaan lausua jokaisesta asiasta kantansa kirjallisesti. Mikäli toinen lainoppinut jäsen olisi ollut asiasta eri

---

[57] Suostuntavaliokunnan mietintöön sisältyi kaksi vaihtoehtoista esitystä suostuntaveron määräämisen perustaksi. Ehdotus A:n mukaan suostuntavero olisi kerätty lähes entisin perustein yksinomaan tulosta ja ehdotus B:n mukaan suostuntavero olisi kerätty sekä kiinteistöistä että tulosta pääasiassa Keisarillisen Majesteetin esityksen mukaisesti. Verovelvollisen ilmoitusvelvollisuuden sanktiointi sisältyi ehdotuksen A 14 §:ään. Ks. SvM 5/HE 18/1882 vp./A II, s. 16, 48 ja 49.

[58] HE 18/1882 vp./A II, s. 22.

[59] Samanlainen säännösehdotus sisältyi verokomitean laatiman asetusehdotuksen 53 §:ään. Ks. verokomitean mietintö IV, 1881, s. 49.

[60] Vrt. esim. vuoden 1928 valtiopäiville annetun verotuslakiehdotuksen 59 ja 103 § (HE 26/1928 vp./A I–II).

[61] SvM 5/HE 18/1882 vp./A II, s. 7. Samanlainen ehdotus oli sisältynyt jo verokomitean mietintöön. Verokomitean puheenjohtaja Leo Mechelin puolusti voimakkaasti sitä, että kuntien välitön verotus tuli asettaa samalle pohjalle kuin valtiolle suoritettu tulosuostuntavero. Muutosesityksen virikkeet oli mitä ilmeisimmin saatu Ruotsista, jossa suostuntaveroa varten toimitettu taksoitus oli perustana myöskin kunnallisverojen suorittamiselle. Ks. verokomitean mietintö IV 1881, s. 15, 67, 82, 83 ja liite III.

[62] SvM 5/HE 18/1882 vp./A II, s. 8 ja 20.

mieltä, olisi hänen tullut merkitä mielipiteensä pöytäkirjaan. Muutosehdotusta perusteltiin sillä, että näin asiat olisivat tulleet tarkastuslautakunnassa paremmin valmistelluiksi ja monipuolisemmin tutkituiksi. Kahden lainoppineen jäsenen läsnäolo tarkastuslautakunnan kokouksissa olisi estänyt toisen liian voimakkaan vaikutusvallan[63].

Verovalitusasioissa ehdotettiin otettavaksi käyttöön toinen, tarkastuslautakunnan yläpuolella oleva valitusaste. Mikäli verovelvollinen tai kruununasiamies oli tyytymätön tarkastuslautakunnan päätökseen, oli hänellä suostuntavaliokunnan esityksen mukaan oikeus hakea siihen muutosta senaatin talousosastolta. Valituskirja oli ehdotuksen mukaan jätettävä kuvernöörille, jonka oli toimitettava se edelleen tarkastuslautakunnan pöytäkirjan sekä verovelvolliselta tai kruununedusmieheltä valituksen johdosta vaaditun selityksen ja muiden valitusta koskevien asiakirjojen kanssa talousosastolle[64].

Säätyjen valtiovaliokunta totesi esityksen johdosta antamassaan mietinnössä valtiovaraston varoista ja tarpeista, ettei suostuntaveron korotusta tarvittu. Näissä olosuhteissa säädyt eivät halunneet ottaa maksaakseen suostuntaveroa kiinteästä omaisuudesta. Valmisteluajan puutteeseen vedoten säädyt päättivät pysyttää voimassa 26 päivänä heinäkuuta 1878 annetun suostuntasäännön määräykset aina vuoden 1885 loppuun asti, kuitenkin niin, että 7, 8 ja 33 §, jotka koskivat ylimääräistä suostuntaveroa pelikorteista ja mallasjuomista, kumottiin[65]. Uudet säännökset sisältyivät Keisarillisen Majesteetin Armolliseen Julistukseen siitä suostuntaverosta, jota Suomenmaan Valtiosäädyt ovat ottaneet maksaaksensa vuosilta 1883, 1884 ja 1885. (AsK 1883/4). Julistusta täydensi vanhaan tapaan senaatin antama asetus julistuksen täytäntöönpanosta 31 päivältä tammikuuta 1883 (AsK 1883/8).

---

[63] SvM 5/HE 18/1882 vp./A II, s. 8, 23 ja 24.

[64] Ylimmästä oikeusasteesta päättäminen tuotti suostuntavaliokunnalle melkoisesti päänvaivaa. Vaihtoehtoina olivat senaatin talousosaston ohella senaatin oikeusosasto, hovioikeudet ja yleinen revisionioikeus. Senaatin talousosaston valintaa puolsi se seikka, että se ratkaisi ylimpänä asteena valitusasiat kunnallistakseerauksesta. Suostuntavaliokunta kuitenkin kehotti säätyjä selvittämään, voitaisiinko suostuntavero- ja muiden takseerausasioiden valitukset ylimmässä asteessa keskittää yleiselle revisionioikeudelle. Muutosesityksen virikkeet oli tältäkin osin saatu mitä ilmeisimmin Ruotsista, jossa tarkastuskomitean (prövningskommittén) päätöksestä sai valittaa ensin kamarioikeuteen ja tämän jälkeen vielä kuninkaalle. Verokomitean puheenjohtaja Leo Mechelin puolusti ajatusta, jonka mukaan maahan olisi saatava yhteinen korkein oikeusaste verovalitusasioita varten. Tämä olisi Mechelinin mukaan taannut yhtenäisen verotuskäytännön koko maassa. Verokomitea esittikin (59 §), että verovelvollisella ja kruununasiamiehellä olisi ollut oikeus valittaa tarkastuslautakunnan päätöksestä senaatin oikeusosastoon. Eurooppalaisista vaikutteista poiketen verokomitea totesi, että muutoksenhaku tulisi olla mahdollista sekä oikeudellisella että tosiseikkojen virheellisen arvioinnin perusteella. Keisarillisen Majesteetin armollisen esityksen mukaan verovelvollisella ja kruununasiamiehellä olisi ollut oikeus valittaa tarkastuslautakunnan päätöksestä hovioikeuteen, jonka päätös olisi ollut lopullinen. Ks. verokomitean mietintö IV 1881, s. 25, 26, 52, 67 ja 84, SvM 5, s. 9, 10, 25 ja 26, HE 18, s. 3 ja 25/1882 vp./A II sekä Sörndal:1937 s. 271. Vrt. Kulla:1980 s. 202, jossa Kulla on omasta käsityksestäni poiketen tulkinnut suostuntavaliokunnan ja verokomitean tarkoittaneen rajoittaa jatkomuutoksenhakuoikeuden ulkopuolelle itse takseerausta koskevat kysymykset.

[65] SV/HE 18/1882 vp./A II, s. 1 ja 2.

Keisarillinen Majesteetti antoi vuoden 1885 valtiopäiville esityksen tulosuostuntaveron maksamisesta vuosilta 1886, 1887 ja 1888 pääasiallisesti yhtäläisin perustein kuin viimeksi annetussa suostuntaverosäännössä 15 päivältä tammikuuta 1883 oli säädetty[66]. Erityisesti porvarissääty vastusti tulosuostuntaveron jatkamista seuraavin perustein: Tulosuostuntavero oli tarpeeton valtiovaraston saamiin kasvaneisiin tuloihin nähden, tulosuostuntavero kohteli hyvin eriarvoisesti eri veronmaksajia ja veron kannosta aiheutunut työmäärä sekä kertyneet kustannukset olivat suhteettoman suuret veron tuottoon nähden. Asiaa suostuntavaliokunnassa käsiteltäessä hankittiin valtiovaliokunnalta lausunto valtiovaraston rahantarpeesta. Lausunnossaan 14.5.1885 valtiovaliokunta totesi, ettei tulosuostuntaveroa tarvinnut kantaa tulevina vuosina valtiontalouden rahantarpeen kattamiseksi. Sen sijaan valtiovaliokunta ehdotti, että elinkeinosuostuntaveroa edelleen kannettaisiin yhtäläisin perustein, kuin voimassa olleessa suostuntaverosäännössä oli säädetty[67].

Säädyistä pappis- ja talonpoikaissääty kannattivat tulosuostuntaveron kantamista entisin perustein, kun taas ritaristo, aateli ja porvarissääty asettuivat kannattamaan pelkän elinkeinosuostuntaveron säilyttämistä. Sovittelun epäonnistuttua asia siirtyi lisätyn valtiovaliokunnan ratkaistavaksi[68]. Säätyjen vastaus noudatteli ritariston, aatelin ja porvarissäädyn kannanottoja. Säädyt hylkäsivät yleisen tulosuostuntaveron, mutta hyväksyivät asetuksen suostuntaverosta, jota Suomessa kauppaa tai muuta elinkeinoa harjoittavien ulkomaalaisten oli suoritettava vuosina 1886, 1887 ja 1888[69]. Tulosuostuntaverosta luovuttaessa valtiopäivillä esitettiin näkemys, jonka mukaan tuloverotus otettaisiin valtionverotuksessa käyttöön jälleen seuraavilla valtiopäivillä. Tämä näkemys osoittautui kuitenkin virheelliseksi[70].

1.5. YHTEENVETO

Ensimmäisen tuloverotuksen käyttöönotto heijasteli siirtymistä kameralismista tai merkantilismista kohti liberalistista talouspolitiikkaa. Tuloveron käyttöönottoon vaikuttivat mm. objektiverojen epäoikeudenmukaisuus sekä Ruotsista saatu esimerkki. Tulosuostuntaverotuksen toimittivat suostuntaverovelvollisten valitsemat suostuntaverokomiteat. Muutoksenhakuasteena toimivat kunkin läänin pääkaupunkiin asetetut tarkastuskomiteat. Tarkastuskomitean jäsenet valitsi kuvernööri läänin suostuntaverokomiteoihin siksi vuodeksi valituista jäsenistä. Veroprosessista nykyisessä merkityksessä ei vielä voitu puhua.

Tulosuostuntaveron määrääminen perustui pitkälti arvioon ja paikallistuntemuk-

---

[66] HE 27/1885 vp./A II, s. 1–3.
[67] Ks. VVM 16/HE 28/1885 vp./A II, s. 20 ja 21 sekä jatkovalmistelusta SvM 5/HE 27/1885 vp./A II.
[68] Valtiovaliokunnan esittely lisätystä valtiovaliokunnasta kysymyksen päättämistä varten tulosuostuntaveron suorittamisesta vuosina 1886-1888/HE 28/1885 vp./A II. Käsittelyjärjestyksestä ks. Wikström: 1985 s. 43.
[69] SV/HE 27/1885 vp./A II. Elinkeinosuostuntavero ei käsiteltävän aiheen kannalta ole tärkeä, koska veron peruste ei ollut tulo, vaan se aika, jonka ulkomaalainen elinkeinonharjoittaja vietti Suomessa.
[70] Ks. ed. Schybergsonin puheenvuoro vuoden 1908 II valtiopäivillä. 1908 II vp./Ptk I, s. 993.

seen. Tämä oli mahdollista, koska kyse ei vielä ollut tuloverotuksesta nykyaikaisessa merkityksessä, vaan useissa tapauksissa objektiverotuksesta, jossa tulo määrättiin ulkoisten, helposti havaittavien tunnusmerkkien perusteella. Vaikka tulosuostuntaveroa koskeviin julistuksiin ja asetuksiin sisältyi useita ilmoitusvelvollisuutta koskevia määräyksiä, oli ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti sanktioitu vain viranomaisten ja virkamiesten osalta. Ilmoitusvelvollisuuden kehittymistä rajoitti liberalismiin kuuluva periaate, jonka mukaan yksilön taloudellisia olosuhteita kuvaavia tietoja varjeltiin mustasukkaisesti ulkopuolisilta. On lisäksi muistettava, että osa tulosuostuntaverovelvollisista ei olisi yksinkertaisesti kyennyt antamaan riittävän tarkkoja tulotietoja tai laatimaan tarkkaa ilmoitusta tuloistaan. Jo vuonna 1868 annetun konkurssisäännön (AsK 1868/31) 4 ja 109 §:ssä oli mainittu kirjanpitovelvollisuudesta. Se koski vain liikkeenharjoittajia. Varsinkaan maaseudulla kirjanpitovelvollisuudella ei ollut verotuksen kannalta sanottavaa merkitystä. Konkurssisäännön määräykset olivat vielä hyvin puutteellisia ja epäselviä[71] . Näistä syistä tuloverotuksessa oli viranomaisia ja virkamiehiä lukuun ottamatta voimassa pikemminkin ilmoitusoikeus kuin ilmoitusvelvollisuus.

Verotuksessa ja muutoksenhaussa oli alusta alkaen toteutettu kaksiasianosaissuhde. Suostuntaverokomiteassa kruunun etua valvoi joko henkikirjoittaja tai erityinen kruununedusmies ja tarkastuskomiteassa maakamreeri tai kuvernöörin hänen sijaansa määräämä henkilö. Kaksiasianosaissuhdetta tehostettiin vuoden 1878 uudistuksessa. Tällöin valtion etua määrättiin suostuntaverokomiteassa aina valvomaan erityinen kruununedusmies. *Kruunun etua valvovilla viranomaisilla ei ollut käytössään itsenäisiä selvityskeinoja*. Sekä verovelvollisella että kruununedusmiehellä oli muutoksenhakuoikeus suostuntaverokomitean päätökseen. Asianosaisaloitteisuutta tosin rajoitti se seikka, että osapuolilla oli käytettävänään vain yksi valitusaste, joka saattoi kokoonpanonsa takia olla jossain määrin riippuvainen suostuntaverokomiteoista. Asian uudelleen käsittelemistä rajoitti määräys, jonka mukaan asian palauttaminen ei ollut mahdollista. Säännönmukaisten muutoksenhakukeinojen puutteita saattoivat jossain määrin korvata ylimääräiset muutoksenhakukeinot[72] . Vuonna 1868 verovelvollisille annettiin normaalista valitustiestä erillinen oikeus saattaa asia uudelleen käsiteltäväksi kaksinkertaisen verotuksen tapauksissa.

Tulosuostuntaverotuksessa ei aluksi kiinnitetty riittävää huomiota päätösten perustelemiseen. Suostuntaverokomitean tuli perustella päätöksensä vain silloin, kun se katsoi tämän tarpeelliseksi. Suostuntaverokomitean tuli antaa kruununedusmiehen muistutuksen johdosta lausuntonsa. Lisäksi verotuksen peruste ilmeni tarkastuskomitealle lähetetystä suostuntaveroluettelosta. Nämä seikat korvasivat vain osittain puutteellisia perusteluja. Suostuntaverokomiteat velvoitettiin tämän vuoksi

---

[71] Konkurssisäännön 109 §:ään perustuva kirjanpitovelvollisuus ja vuoden 1895 kaupparekisteriasetuksen (AsK 1895/22) 9 §:n mukainen ilmoitusvelvollisuus vastasivat pitkälti toisiaan. Laki kirjanpitovelvollisuudesta annettiin vasta vuonna 1925 (AsK 1925/54).

[72] Ks. verokomitean mietintö IV 1881 s. 25.

vuonna 1873 perustelemaan päätöksensä silloin, kun verovelvollisen ilmoituksesta oli poikettu. Tulosuostuntaverotuksessa, toisin kuin kunnallisessa tuloverotuksessa, suhtauduttiin *pidättyväisesti oikeudenkäyntikulujen* korvausta koskeviin vaatimuksiin.

Tuonaikaista verotusmenettelyä ja veroprosessia arvosteltaessa on muistettava, että *tuloverolla oli varsin marginaalinen asema valtion tulonlähteenä*. Vain teoreettisella tasolla tulosuostuntaverolle joskus kaavailtiin tärkeää osaa valtion varainhankinnassa. Käytännössä tulosuostuntavero koettiin sellaiseksi täydentäväksi tulonlähteeksi, johon turvauduttiin silloin, kun muut veromuodot eivät tuottaneet tarpeeksi[73] . Tuloverotuksessa ei yleensä pyritty selvittämään verovelvollisen elinolosuhteista riippuvaa todellista veronmaksukykyä.

Tulosuostuntaverotuksessa oli kuitenkin enemmän todellisen tulon verottamiseen liittyviä piirteitä kuin kunnallisessa tuloverotuksessa. Tämän vuoksi verotuksessa ja veroprosessissa saattoi usein esiintyä näyttökysymyksiin liittyviä ongelmatilanteita. *Veronsaajien edustajilla oli aina tilaisuus esittää kannanottonsa suostuntavero- ja tarkastuskomitean kokouksissa*. Kuvernööri saattoi lisäksi kutsua tarkastuskomitean kokoukseen ne suostuntaverokomiteoiden kruununedusmiehet, joiden läsnäoloa hän piti tarpeellisena. Verovelvollisella oli aluksi oikeus antaa suullisesti veroilmoituksensa vain suostuntaverokomitean kokouksessa. Koska yleinen ilmoitusvelvollisuus puuttui ja koska viranomaisaloitteinen tiedonhankinta rajoittui lähinnä muilta viranomaisilta saataviin tietoihin, asian selvittäminen ja menettelyn kontradiktorisuus edellyttivät oikeutta suulliseen käsittelyyn myös tarkastuskomiteassa. Tämä toteutettiin vuonna 1868, mutta välittömyyden toteutuminen jäi verovelvollisen aloitteellisuuden varaan. Suullista käsittelyä ei voitu järjestää viranomaisen vaatimuksesta, mikä oli yksi syy sille, ettei suullinen käsittely saavuttanut samanlaista asemaa kuin kunnallisessa tuloverotuksessa. Kirjallisen menettelyn kontradiktorisuutta lisäsi samana vuonna toteutettu uudistus, jossa verovelvolliselle taattiin oikeus antaa kruununedusmiehen muistutuksen johdosta vastineensa ja kruununedusmiehet määrättiin perustelemaan muistutuksensa. Toteutetut muutokset kuvasivat ajattelutapaa, jonka mukaan *verovelvollisen kannalta edullisen näytön esittäminen jäi kokonaan hänen vastuulleen*.

Tarkastuskomitean ja suostuntaverokomitean tutkimisvelvollisuudessa ei ollut olennaisia eroja. Verotusmenettelystä ja veroprosessista puuttuivat viranomaisaloitteisuutta koskevat säännökset lähes täysin. Harvat virallisperiaatetta osoittavat määräykset jättivät suostuntaverokomitealle ja tarkastuskomitealle liian suuren harkintavallan sen suhteen, oliko asiassa hankittava lisäselvitystä. Mitään ehdotonta velvollisuutta tähän ei ollut säädetty. Tähän nähden oli epäjohdonmukaista, että etenkin kruunun etua valvovan viranomaisen osalta asianosaisaloitteisuus oli puutteellisesti järjestetty. Kutsuessaan tarkastuskomitean kokoon kuvernöörin oli ilmoitettava kuulutuksessa, miten suostuntaverokomiteoiden päätöksiin haettiin muutos-

[73] Ks. esim. SvM 5/HE 18/1882 vp./A II, s. 5.

ta. Vaikka verosäädökset olivatkin nykyisen mittapuun mukaan varsin yksinkertaisia, saattoivat ne etenkin maaseudun alhaisen sivistystason omaavalle väestölle olla vaikeasti ymmärrettäviä. Tämä saattoi vaikeuttaa todistusaineiston esittämistä. Yleistä verotus- tai valitusmenettelyyn liittyvää informointivelvollisuutta viranomaisilla ei ollut.

Tuloverotus ja siihen liittyvä muutoksenhaku rakentuivat jo syntyessään liberalismin hengen mukaisesti asianosaisten aloitteellisuuden varaan. Tuloverotuksen alkuajoista lähtien säätyjen tiedossa oli se seikka, että tuloverotus onnistuessaan vaatii suhteellisen hyvät tiedot verovelvollisten taloudellisista olosuhteista, mikä edellyttää viranomaisaktiivisuutta. Tuloverotuksen käyttöönottoon oli siten kätkettynä liberalismille vieras sosiaalinen prosessikäsitys. Mielestäni osapuolten orastava tiedollinen eriarvoisuus, rajoitettu mahdollisuus saattaa asia uudelleen käsiteltäväksi, eriarvoinen prosessiedustus ja mahdollisuus esittää asiansa ratkaisijalle, kruunun etua valvovilta viranomaisilta puuttuvat itsenäiset selvityskeinot ja kontradiktorisuuden sekä päätösten perustelujen puutteet olivat ne tärkeimmät syyt, jotka edellyttivät tuloverotusta käyttöön otettaessa *ratkaisijalta aiempaa voimakkaampaa oikeudenmukaisuuden painotusta*. Tuloverotuksen epäoikeudenmukaisesta kohdentumisesta saatiin nopeasti selvä näyttö. *Liberalistisen ajattelutavan ja viranomaisaktiivisuutta edellyttävän tuloverotuksen välistä ristiriitaa ryhdyttiin ratkaisemaan siten, että ensimmäisen tuloveron aikana suoritettiin useita tasapainottamistoimenpiteitä, joiden tavoitteena oli siirtää reaalimalli lähemmäs ideaalitilaa*. Tasapainottamistoimet korjasivat ainakin jossain määrin kaikkia muita em. epäedullisia muuttuja-arvoja paitsi kruunun etua valvovalta viranomaiselta puuttuvia itsenäisiä selvityskeinoja. Tasapainottamistoimet eivät myöskään edistäneet asian ratkaisevan viranomaisen itsenäistä selvitystyötä. *Liberalistinen prosessikäsitys esti antamasta viranomaisen käyttöön tehokkaita selvityskeinoja*. Näistä syistä malli ajautui suhteellisen voimakkaaseen epätasapainotilaan[74].

[74] Anomusehdotuksia vuoden 1908 toisilla valtiopäivillä käsiteltäessä valtiovarainvaliokunta totesi yksikantaan, että vuosina 1865–1885 kannettu tulosuostunta epäonnistui pääosin puutteellisen taksoitusmenettelyn seurauksena. Kokemuksesta viisastuneena valtiovarainvaliokunta erityisesti korosti taksoitusmenettelyn tärkeyttä tuloverotusta uudelleen käyttöön otettaessa. Ks. AM 6/VaVM 4 verotuslaitoksen uudistamista tarkoittavien anomusehdotusten johdosta/1908 II vp./A V 2, s. 19 sekä edustaja Schybergsonin lausunto vuoden 1908 toisilla valtiopäivillä, 1908 II vp./Ptk I, s. 993.

2. Kunnallinen tuloverotus – paikallistuntemukseen perustuvaa tutkimista

2.1. MAALAISKUNNAT

2.1.1. Vuoden 1865 asetus kunnallishallituksesta maalla

Maalaiskuntien itsehallintoa säätelevän normiston uudistamistarve oli pitkään tiedossa 1800-luvulla. Itsehallinnosta säädettiin 16. lokakuuta 1723 annettujen pappissäädyn privilegioitten 23 §:ssä. Tämän mukaan seurakuntien tuli pitäjänkokouksissa päättää paitsi kirkon asioista myös seurakuntaa koskevista taloudellisista asioista. Säännösten puutteellisuus aiheutti erilaista hallintokäytäntöä maan eri osissa. Maalaiskuntien taloudellisten olosuhteiden kehittymisen myötä kirkollisasiat haluttiin erottaa kunnan muista asioista. Kirkollisasioiden ja kunnallisasioiden käsittelyä varten haluttiin luoda omat erilliset elimensä. Ruotsissa maallinen kunta erotettiin kirkollisesta seurakunnasta 21. maaliskuuta 1862 annetuilla kunnallisasetuksilla, mitkä olivat Suomen kunnallisasetusten mallina[1].

Vuoden 1723 papiston privilegioissa ja vuoden 1734 laissa tunnustettiin seurakunnan verotusoikeus, jota käytti pitäjänkokous. Maalaiskuntien verotus oli pitkään perustunut pääasiallisesti tiloihin jaetun maan verottamiseen. Veron määrä perustui tilalle määrättyyn manttaalilukuun tai sitä vastaavaan verolukuun. Myös maatalouden liitännäiset elinkeinot kuten pajan, sahan tai myllyn pitäminen olivat verotuksen kohteena[2]. Edellä mainittujen tilallisten ja elinkeinonharjoittajien lisäksi maaseudulla asui veronmaksukykyistä väestöä, joka ei osallistunut veronmaksuun, mutta hyötyi verovarojen käytöstä yhteisiin tarkoituksiin. Tämän vuoksi verovelvollisten piirin laajentaminen tuli ajankohtaiseksi.

Maalaiskuntien kunnallisen itsehallinnon uudistus toteutettiin 6 päivänä helmikuuta 1865 annetulla asetuksella kunnallishallituksesta maalla (MKunA, AsK 1865/4).

---

[1] Ks. Hermanson: 1898 s. 258–261, Ståhlberg: 1907 s 1–7, Ståhlberg: 1913 s. 34 ja 35, Willgren: 1934 s. 146–151, 275 ja 276, Holopainen: 1969 s. 125, Kuuskoski: 1960 s. 1–3, Hallberg: 1978 s. 41 ja 42 sekä TaVM 5, s. 643, 644 ja HE 26, s. 617/1863–1864 vp. Esitys on julkaistu teoksessa Hans Kejserliga Majestäts Nådiga Propositioner till Storfurstendömet Finlands ständer å landtdagen i Helsingfors åren 1863–1864 II.

Kesäkuun 7 päivänä 1826 ilmestyi Turun tuomiokapitulin kiertokirje ”Ohjesääntö kirkollisten asiain käsittelyä varten sekä kirkonkokouksissa että kirkkoneuvostoissa tähän mennessä voimassa olevien asetusten mukaisesti”. Ohjesääntö ei ollut pelkästään yhteenveto aikaisemmin annetuista asetuksista, vaan siihen sisältyi myös selventävää uutta normiainesta. Ks. Soikkanen: 1966 s. 75 ss.

Ruotsin vuoden 1862 kunnallisasetukset mahdollistivat tulon verottamisen. Niissä verovelvollisuus määräytyi samoin perustein kuin valtionveroa koskevissa suostuntaverosäännöissä. Ks. Hultqvist: 1995 s. 31–33.

[2] TaVM 5/HE 26/1863–1864 vp./A II, s. 672 ja 673, Willgren: 1925 s. 192 ja 193, Willgren: 1934 s. 202 ja 203, lainvalmistelukunnan julkaisu N:o 2/1934 s. 46 sekä Soikkanen: 1966 s. 364.

Asetuksen 5 §:n 2 momentin mukaan kunta sai määrätä kannettavaksi ”lisäveroja” niiden maksujen suorittamiseksi, joita ei kyetty kattamaan kunnalla ennestään olevalla varallisuudella. Kunnallisveroista sekä niiden kannosta ja tilinteosta säädettiin asetuksen 5 luvussa. Asetuksen säännökset olivat omiaan aiheuttamaan sekavuutta maalaiskuntien verotusoloihin.

> Asetuksen 54 § kuului seuraavasti: ”5 §:ssä mainittuihin kunnan yhteisiin maksuihin on jokainen uskontunnustukseen tahi kansalais-oikeuteen katsomatta, velvollinen antamaan osansa, kuin hänellä, asukoonpa hän kunnassa tahi ei, siellä on omana tahi viljeltävänä manttaaliin pantua maata, tahi muu sille vastaava veroluku, maatorppa taikka muu eroitettu maatila; kuin hän omistaa ja käymässä pitää erinäistä höyry- tahi vesilaitosta; harjoittaa vuorityötä, tehdas- tahi vaaprikkaliikettä, kauppaa, käsityötä tahi muuta laillista elinkeinoa; niin myös jokainen, jolla kunnassa on tahi olla pitää oikea asuntonsa ja kotipaikkansa, ja jolla joko valtiolta, kunnalta tahi muun kautta on semmoinen palkka, eläke tahi tulo, taikka joka työllä niin toimeen tulee, että hänen omavoimaisuutensa taidetaan vakaana pitää ja hänen kuntonsa osalliseksi käydä kunnan yhteisiin kuormiin täydellisesti tunnetaan, tästä kuitenki eroittaen ne, jotka ovat toisen isännyydessä, jolleivät he sen ohessa ole kunnassa semmoisella kannalla, että niinkuin yllä on sanottu, sen vuoksi ovat osanottoon velvollisia, taikka 55 §:n määräyksen jälkeen erinäisiä tarpeita varten semmoisiin maksuihin sidotut. Sama velvollisuus kuuluu yhtiöllekin.”

Kunnalliskomitean mietinnössä todettiin edellä mainitusta asetuksen 54 §:stä seuraavaa: ”Sen mukaan mitä edellä sanottiin osoittaa viimeksi mainittu § varallisuutta yleensä veroituksen esineenä, vaan siitä, onko vero määrättävä koko varallisuuden tahi sen tuotannon tahi tulon mukaan, ei tämä § eikä asetus muutenkaan anna mitään selkoa, yhtä vähän kuin siinä missään paikassa määrätään pitääkö brutto tahi netto-tuotanto, koko tahi puhdas tulo olla veroäyrin panon esineenä.” Kunnallisveron maksuunpanon perusteena käytettiin kunnasta riippuen mm. manttaalia, henkilölukua, tuloa, varallisuutta, vapaata harkintaa sekä hevosten ja lehmien lukua. Asetuksella ei ilmeisesti alunperinkään tarkoitettu ottaa käyttöön yleistä kunnallista tuloverotusta, vaikkakin noin 80 kuntaa käytti sittemmin asetuksen nojalla ainoana verotuksen perusteena tuloa. Kunnalliskomitea totesi asiasta seuraavaa: ”...ja mahdottomalta näyttääkin olevan ajatella, että sellaista veroitusmuotoa kuin tuloverotus on, jota, vaikka onkin järkiperäinen ei ole helppo sovelluttaa, olisi asetuksessa tarkoitettu ja käsketty tähän kuuluvissa asioissa sangen kokemattomalle yhteiselle kansalle käytettäväksi, ottamatta kunnallisasetukseen maalla sitäkään johdatusta ja niitä harvoja määräyksiä, jotka ovat kaupungeille Joulukuun 8 päivänä 1873 annetun kunnallisasetuksen 55 §:ssä, ja jotka myöskin ovat huomatut riittämättömiksi kaupungeille”[3] .

---

[3] KM 1894:1, s. 14–18 ja Wikström:1985 s. 48–49. Kunnalliskomitealta näyttää jääneen huomaamatta talousvaliokunnan mietintöön sisältynyt lausahdus, jonka mukaan kunnallisverojen kannon tuli, niin pitkälle kuin mahdollista, perustua tulon määrään eikä ennalta määrättyyn tulolähteen arvoon. Ks. TaVM 5/HE 26/1863–1864 vp./A II, s. 674.

Koska kunnallisverojen määrääminen eräissä kunnissa jo vuonna 1865 annetun asetuksen perusteella perustui tuloon ja koska tuonhetkinen tilanne toisaalta kuvaa olosuhteita ennen varsinaisen tuloverotuksen käyttöönottoa, on paikallaan lyhyesti selostaa eräitä käsiteltävän aiheen kannalta merkittäviä asetuksen säännöksiä[4]. Asetuksen 56 §:n mukaan *veroäyrien määräämisen toimitti* takseerauksen jälkeen kunnan ylimmän päättävän elimen, *kuntakokouksen valitsema komitea tai*, mikäli sellaista ei ollut valittu, *kunnallislautakunta*[5] [6]. Veroäyrien määrääminen perustui tämän §:n mukaan kunkin *verovelvollisen yhteiskunnalliseen tilaan ja varojen suhteeseen*. Säännökseen ei sisältynyt tarkempaa ohjetta, miten veroäyrien määrääminen oli toimitettava.

Kunnan taloudenhoidon perustana oli asetuksen 59 §:n mukaan kunnallislautakunnan vuosittain laatima maksujen ja tulojen arvio. Tämä arvio oli asetuksen 60 §:n mukaan esiteltävä siinä varsinaisessa kuntakokouksessa, joka pidettiin vuosittain syksyllä. Kuntakokous vahvisti arvion perusteella veroina kerättävien varojen määrän, mikä jaettiin tasan kunnassa takseeratuille veroäyreille. Takseerauksesta oli asetuksen 57 §:n mukaan laadittava luettelo, mikä oli perustana kunnallislautakunnan laatimalle maksuunpano- ja kantoluettelolle (”velkomus- ja ylöskantoluettelo”). *Taksoitusluettelosta* kävi ilmi mm. taksoitettava tulo eri tulolajien mukaan eriteltynä sekä veroäyrien kokonaismäärä[7].

Asetuksen 62 §:n mukaan maksuunpano- ja kantoluettelo sekä takseerauslista oli annettava kuntakokouksen esimiehelle, jonka tuli kunnan kirkossa *kuulutuksella* ilmoittaa se paikka, missä kuntalaiset saattoivat tutustua niihin. Aikaa tutustumiseen oli varattu 14 päivää kuulutuksen julistamisesta. Tämän ajan kuluttua luettelot oli pantava esille vuosittain talvella pidettävässä varsinaisessa kuntakokouksessa, jolloin jokainen verovelvollinen saattoi tehdä muistutuksen em. luetteloja vastaan. Verovelvollinen saattoi vaatia sekä äyrimääränsä alentamista että korottamista. Kunnalla ei ollut oikeutta muistutuksen tekemiseen. *Muistutus* taksoituksesta tai maksuunpano- ja kantoluettelosta oli tehtävä joko itse tai valtuutetun asiamiehen välityksellä kuntakokouksessa. *Varsinaista kaksiasianosaissuhdetta tähän menette-*

Kunnalliskomitean verotuksen yhtenäistämistarvetta painottaneet kannanotot osoittivat arvostuksissa tapahtunutta muutosta. Vuoden 1865 kunnallisasetuksen sisältöä muovattaessa oli useaan otteeseen korostettu kuntien itsemääräämisoikeuden tärkeyttä. Tämä koski myös verotusperusteiden määräämistä. Paikallisia eroavuuksia pidettiin arvokkaina, minkä vuoksi verotusolojen kirjavuutta ei pidetty epäkohtana. Ks. Soikkanen:1966 s. 365.

[4] Vrt. Ståhlberg: 1913 s. 35, jossa Ståhlberg katsoo, että vasta vuoden 1898 maalaiskuntien kunnallisasetuksella ja vuoden 1883 kaupunkien kunnallisasetuksen muutoksilla toimeenpantiin yleisillä asetuksilla tarkoin järjestetty kunnallinen tulovero.

[5] Seurakunnan ja kunnan tehtävien eriyttäminen ei toteutunut täydellisesti. Asetuksen 39 §:n mukaan kunnallislautakunnan tehtäväksi tuli kirkonkokouksen määräämien maksujen taksoitus, kanto ja tilinpito. Tämä tehtävä tosin poistettiin kunnallislautakunnalta vuoden 1898 kunnallisasetuksessa. Ks. Soikkanen: 1966 s. 168.

[6] Kuntakokous saattoi 2/3 määräenemmistöllä delegoida päätösvaltaansa kunnanvaltuusmiehille. Nämä eivät kuitenkaan valinneet taksoituksen toimittavia elimiä. Ks. asetuksen 4, 6, 30 ja 31 § sekä Hermanson: 1898 s. 294–297.

[7] Taksoitusluettelon sekä maksuunpano- ja kantoluettelon kaavoista ks. Ståhlberg: 1907 liitteet.

lyyn ei liittynyt[8] . Muistutusmenettely oli sinänsä joustava ja mahdollisti *verovelvollisen välittömän kuulemisen* kuntakokouksessa. Asetuksen 63 §:n mukaan kuntakokouksen oli tehtävä päätöksensä muistutusten johdosta heti. Päätöstä tehtäessä oli otettava huomioon paitsi *muistutuksen tekijän esittämät vaatimukset ja selvitykset* myös *kuntakokouksen tiedossa olleet, asian ratkaisuun vaikuttavat seikat*[9] . Kun luetteloihin oli tehty muistutusten johdosta tarpeelliset muutokset, oli ne pidettävä kunnan kirkoissa kuulutetuissa paikoissa verovelvollisten saatavina ennen veronkannon toimittamista.

Asetuksessa ei suoranaisesti sanottu, että kunnallisen taksoituksen oli tapahduttava sen vuoden lopussa, jota taksoitus koski. Tätä kuitenkin edellytti se, että taksoitusluettelot oli tarkastettava talvella, käytännössä saman vuoden joulukuussa pidettävässä varsinaisessa kuntakokouksessa. Monin paikoin käytäntö muodostui sellaiseksi, että taksoitus toimitettiin jo lokakuussa. On selvää, että *kesken vuotta toimitetulla taksoituksella* ei voitu päästä totuudenmukaiseen tulokseen. Verovelvollinen saattoi satunnaisten, vuoden loppuun ajoittuvien tulojen osalta välttää taksoituksen kokonaan[10] .

Verovelvollinen menetti oikeutensa jatkovalitukseen, mikäli hän laiminlöi muistutuksen tekemisen kuntakokoukselle. Niillä verovelvollisilla, jotka olivat asianmukaisesti tehneet muistutuksen, oli oikeus tehdä kuntakokouksen päätöksestä kirjallinen *valitus kuvernöörille*. Kunnalla ei ollut oikeutta hakea muutosta kuntakokouksen muistutuksen johdosta antamaan päätökseen, vaikka taksoitusta olisi alennettukin. Jatkovalitukselle varattu 30 päivän valitusaika laskettiin kuntakokouksen päätöksen julistamispäivästä. Huomiota herättää asetuksen määräys, jonka mukaan valitusasiansa voittaneella verovelvollisella oli pääsääntöisesti oikeus saada muutoksenhausta aiheutuneet *kulunsa korvatuiksi*, ellei kuvernööri erityisistä syistä vapauttanut kuntaa korvausvelvollisuudesta. Erityinen vapauttava peruste saattoi olla se, että verovelvollinen viivytteli todisteiden esittämisessä ja vasta asian vireillä ollessa vastaselityksessään toi esiin asiaan vaikuttavia selvityksiä[11] . Mikäli vero-

---

[8] Ks. Ståhlberg:1907 s. 294–296 sekä K.S. 21.11.1896, jossa senaatti totesi kuntakokouksen menetelleen virheellisesti mm. siksi, koska se ei ollut korottanut verovelvollisen taksoitusta tämän vaatimuksesta huolimatta. Vrt. Rekola: 1955 s. 200–202 ja Kauppi: 1950 s. 306–308.

[9] Ks. Ståhlberg: 1926 s. 654 ja Juridiska Meddelanden 1903 s. 9.

[10] Eräissä kunnissa oli sellainen käytäntö, että taksoituksen jälkeen kertyneitä tuloja verotettiin seuraavalta vuodelta. Tällaiseen menettelyyn ei kuitenkaan löytynyt tukea asetuksen määräyksistä. Ks. KuVM 1/HE 6/1897 vp./A I, s. 39 ja 40 sekä Ståhlberg: 1907 s. 233, 236 ja 295.

[11] Valittajan itsensä tai hänen valtuuttamansa asiamiehen tuli jättää kirjallinen valitus ja valituksenalainen päätös valitusajassa kuvernöörille. Suoraan postin kautta lähetetyt valitukset voitiin jättää tutkittavaksi ottamatta. Ks. asetuksen 65 ja 72 §, Ståhlberg: 1907 s. 319 ja 355 ja Ståhlberg: 1926 s. 652–655.

Oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuus saattoi tulla kyseeseen erityyppisissä valitusasioissa, mitä osoittavat seuraavat oikeustapaukset: K.S. 2.12.1892, K.S. 11.3.1898, K.S. 17.4.1896, K.S. 13.3.1899, K.S. 12.2.1904 ja K.S. 26.5.1905, joissa kunta velvoitettiin korvaamaan verovelvolliselle oikeudenkäyntikuluja tavallisessa taksoitusasiassa; K.S. 16.12.1893, jossa kunta määrättiin korvaamaan oikeudenkäyntikuluja koko taksoituksen kumoamista koskevassa asiassa; sekä K.S. 21.2.1896, jossa kunta velvoitettiin korvaamaan verovelvollisen oikeudenkäyntikulut perustevalitusasiassa.

velvollinen hävisi valitusasiansa, saattoi muutoksenhakuaste velvoittaa verovelvollisen korvaamaan kunnan oikeudenkäyntikulut[12].

Verovalitusasiaa ratkaistaessa käytettiin samantyyppisiä todistuskeinoja kuin taksoitusta toimitettaessa tai muistutusasiaa käsiteltäessä. Käytännössä ainoa viran puolesta tapahtuvaa asian selvittämistä osoittava säännös sisältyi asetuksen 73 §:ään. Tämän mukaan *kuvernöörillä oli oikeus hankkia kuntakokouksen esimiehen välityksellä asianosaisen eli kunnan tai verovelvollisen selitys tai lausunto* valitusasian käsittelyä varten. Päätöksen tehneen viranomaisen selityksen tarkoituksena oli saattaa valitusviranomaisen tietoon ne yksityiskohtaiset perusteet, joiden nojalla päätös oli tehty. Kunnalliseen itseverotusjärjestelmään kuului olennaisena osana se, että päätöksen tehnyt kunnan asettama viranomainen saattoi valitusmenettelyssä tuoda esiin veronsaajan eli kunnan näkökannan valittajan vaatimusten vastapainoksi. Kuulemisvelvollisuus saattoi koskea myös useita kuntia, mikäli verotus oli toimitettu useassa kunnassa. Näin *prosessissa vallitsi kaksiasianosaissuhde*. Viranomainen saattoi selityksessään paitsi esittää päätöksen yksityiskohtaiset perustelut myös vastata valituksessa tehtyihin vaatimuksiin, tehdä prosessiväitteitä taikka esittää uusia todisteita valitusasian ratkaisemista varten. Selitys saattoi antaa aihetta siihen, että valittajalle oli vielä varattava tilaisuus antaa *vastaselityksensä*. Näin oli meneteltävä, mikäli selityksessä esitettiin uusia todisteita tai asianhaaroja päätöksen perustaksi. Selityksen tai lausunnon hankkimisvelvollisuudesta tai laatimisesta ei asetukseen sisältynyt tarkentavia ohjeita. Verovelvollisella oli oikeus tarvittaessa saada viranomaisilta apua selityksen tai lausunnon laatimisessa[13]. Päätöksen tehneen viranomaisen esimies toimi myös muulla tavalla yhdyshenkilönä valittajan ja kuvernöörin välillä: Hänen tuli huolehtia päätöksen tiedoksiannosta sekä kuntakokoukselle että valittajalle. Kun päätös annettiin valittajalle tiedoksi, kirjoitettiin siitä päätökseen todistus[14].

Asetuksen 73 §:n 2 momentissa ja 74 §:ssä säädettiin niistä perusteista, joiden nojalla kunnan viranomaisen päätöksen saattoi saada muutetuksi tai kumotuksi. Nämä perusteet olivat seuraavat: 1. Päätös ei ollut syntynyt laillisessa järjestyksessä; 2. Päätös oli ristiriidassa yleisen lain tahi asetuksen kanssa; 3. Päätös meni päättäjän toimivaltaa ulommaksi; ja 4. Päätös loukkasi yksityisen oikeutta. Edellä esitetystä voidaan havaita, että *kunnallisvalitus on alusta alkaen ollut tiukasti laillisuusperusteinen*. Laillisuusperuste saattoi tarkoittaa sitä, että verotuspäätös oli aineellisen verolainsäädännön vastainen. Toisaalta päätös voitiin kumota, jos se ei

---

Oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuudesta vapauttava erityinen syy ilmeni esim. seuraavissa tapauksissa: K.S. 23.9.1896, jossa kunta vapautettiin korvaamasta verovelvollisen oikeudenkäyntikuluja, koska tämä oli vasta muutoksenhaun yhteydessä esittänyt riittävän selvityksen tuloistaan; sekä KHO 1919 II 2229, jossa kunta vapautettiin suorittamasta verovelvolliselle oikeudenkäyntikulujen korvausta, koska verovelvollinen oli vasta maaherralle esittänyt hyväksyttävän selvityksen tuloistaan.

[12] Ks. K.S. 15.2.1901, K.S. 27.1.1905 ja K.S. 15.3.1895.

[13] Nykyisin selityksestä käytetään nimitystä vastine. Ks. Ståhlberg: 1907 s. 371–373 ja Ståhlberg:1926 s. 688 ja 689, Tarjanne: 1939 s. 298 ja 299 sekä vrt. Kuuskoski: 1960 s. 461–465.

[14] Ks. KuVM 1/HE 6/1897 vp./A I, s. 50 ja 51.

ollut syntynyt laillisessa järjestyksessä ja jos muodollinen virhe oli saattanut vaikuttaa päätöksen lopputulokseen[15]. Kunnallisvalituksessa valitusviranomaisen toimivalta on alusta alkaen ollut rajoitettu. Valitusviranomainen oli jo tuolloin tiukasti sidottu muutoksenhakijan esittämiin vaatimuksiin[16].

Asia voitiin myös palauttaa alemmalle viranomaiselle uudelleen käsiteltäväksi. Palauttamisesta ei ollut määräyksiä kunnallisasetuksissa, vaan *palautusperusteet kehittyivät oikeuskäytännössä*. Vuosien varrella ne selkiytyivät ja alkoivat jo varhain suuresti muistuttaa nykyisiä palautusperusteita. Asia voitiin palauttaa ensinnäkin sillä perusteella, että alempi viranomainen oli ilman laillista syytä kieltäytynyt ottamasta asiaa käsiteltäväkseen[17].

Toisen palautusperusteen muodostivat asian käsittelyssä tapahtuneet prosessuaaliset virheet. Asetuksissa ei tässä vaiheessa ollut verotuksen toimittamiseen liittyneitä, verovelvollisen kuulemista koskeneita säännöksiä, minkä vuoksi palautusperusteet erosivat jossain määrin nykyisistä. Palautukseen oikeuttava kuulemisvirhe tapahtui useimmiten valitusvaiheessa silloin, kun asianosaisia ei ollut kuultu esitetyistä vaatimuksista tai lisäselvityksistä. Kuulemisvelvollisuus saattoi koskea valittajan lisäksi sellaista henkilöä, jonka etuun tai oikeuteen valitusasian ratkaisu välittömästi vaikutti[18].

---

[15] Ks. Hermanson: 1898 s. 309–311, Ståhlberg: 1907 s. 377–380, Ståhlberg: 1926 s. 285–293 ja Kulla: 1980 s. 196–199.

[16] Ks. Ståhlberg: 1926 s. 283, Willgren: 1925 s. 432 sekä K.S. 9.2.1916, jossa kuvernööri oli alentanut taksoitusta 31 veroäyristä 7 veroäyriin. Koska verotettu oli tutkijalautakunnassa myöntänyt itsensä verotettavaksi 8 veroäyrin mukaan ja hän siten oli menettänyt puhevaltansa suurempaan veronalennukseen, verotus määrättiin 8 veroäyriksi. Vrt. Hallberg–Ignatius–Kanninen:1997 s. 131, 135 ja 136.

[17] Ks. K.S. 14.2.1896, jossa asia palautettiin maistraatille uudelleen käsiteltäväksi, koska se oli jättänyt taksoituksesta tehdyn muistutuksen tutkimatta sillä perusteella, että asia oli riippuvainen vireillä olevasta oikeudenkäynnistä; K.S. 26.7.1906, jossa asia palautettiin kuvernöörille, koska tämä oli ilman laillista perustetta jättänyt asian tutkimatta; K.S. 6.2.1903, jossa tutkijalautakunta ei ollut ottanut verovelvollisen muistutusta tutkittavakseen, minkä vuoksi kuvernööri palautti asian tutkijalautakunnalle uudelleen käsiteltäväksi. Tutkijalautakunta ei nytkään ottanut muistutusta tutkittavakseen, koska asiamiehen valtakirja oli ruotsinkielinen eikä asiamies ollut ko. kunnan jäsen. Asia palautettiin uudelleen tutkijalautakunnan käsiteltäväksi; sekä K.S. 15.3.1901, jossa asia palautettiin kuntakokoukselle, koska se oli jättänyt verovelvollisen taksoituksesta tekemän muistutuksen tutkimatta ja koska se oli sallinut sellaisen henkilön tehdä samasta taksoituksesta muistutuksen, jolla ei ollut asiassa puhevaltaa.

Jos asia palautettiin tutkijalautakunnalle, tuli asian käsittely siirtää asianomaisen vuoden tutkijalautakunnalle, vaikka sen toiminta muutoin olisikin päättynyt. Ks. Ståhlberg: 1926 s. 660 ja KHO 1918 I 28 (äänestys).

[18] Ks. Ståhlberg: 1926 s. 276 sekä seuraavat oikeustapaukset: K.S. 1.12.1894, jossa asia palautettiin kuvernöörille uudelleen käsiteltäväksi, koska hän oli laiminlyönyt kuulla verovelvollista kunnallislautakunnan esimiehen todistuksesta, jonka nojalla kuvernööri oli asian ratkaissut; KHO 1920 II 1618, jossa asia palautettiin maaherralle uudelleen käsiteltäväksi, koska tutkijalautakunta oli liittänyt maaherralle antamaansa selitykseen kirjallisen todisteen, jonka johdosta valittajalle ei ollut ennen valituksen hylkäämistä varattu tilaisuutta vastata; KHO 1919 II 2248, jossa asia palautettiin, koska maaherra ei ollut varannut verovelvolliselle tilaisuutta antaa vastaselitystä kunnan selityksen ja siihen liitettyjen asiaan vaikuttavien todistusten johdosta; K.S. 17.6.1896, KHO 1918 II 264, KHO 1920 II 2037, K.S. 12.1.1916 ja K.S. 24.2.1916, joissa asia palautettiin, koska kunnalle tai valittajan ohella kuolinpesän osakkaina olleille ei ollut varattu tilaisuutta antaa selitystään valituksen johdosta.

Mikäli muutoksenhakuviranomainen ei ollut antanut lausuntoa kaikista asiassa esitetyistä vaatimuksista tai niitä tukevista perusteista taikka ei ollut hankkinut kaikkea saatavilla ollutta relevanttia selvitystä, voitiin asia menettelyvirheen vuoksi palauttaa. Valitusviranomainen ei ollut pelkästään kirjallisen todistusaineiston varassa. Epäselvissä tapauksissa asian käsittely voitiin siirtää oikeuteen todistajien kuulemiseksi. Mikäli *todistajan kuulemiseen* päätettiin ryhtyä vasta senaatin talousosastossa, palautettiin asia maaherralle kuulustelun toimittamista varten ja tämän jälkeen uudelleen päätettäväksi. Myös esim. kuntakokouksen kokoonkutsussa tai itse kokouksessa tapahtuneet muut menettelyvirheet, kuten pöytäkirjaamisen laiminlyönti tai asiaa käsittelevän elimen esteellisyys, muodostivat kumoamis- tai palautusperusteen[19].

Nykyiseen tapaan juttu voitiin palauttaa uuden selvityksen perusteella, mikäli valitusasian vireillä ollessa oli esitetty todisteita tai muita asiaan vaikuttavia selvityksiä, joita ei ollut esitetty ennen valituksenalaisen päätöksen antamista. Tapauksesta riippuen asianosaisten kuuleminen saattoi korvata palauttamisen. Myös asianosaisen pyyntö lisäselvityksen esittämiseksi saattoi oikeuttaa asian palauttamiseen[20].

Mikäli kuntakokous tai muu kunnan puhevaltaa käyttänyt elin valituksen johdosta antamassaan selityksessä yhtyi valittajaan, voitiin kuntakokouksen päätös kumo-

---

[19] Ks. seuraavat oikeustapaukset: K.S. 21.11.1896, jossa kuntakokous oli laittomasti kieltänyt erästä henkilöä ottamasta osaa asian käsittelyyn ja ratkaisemiseen kuntakokouksessa, minkä vuoksi asia palautettiin uuteen kuntakokoukseen; K.S. 16.12.1892, K.S. 3.2.1893, K.S. 3.6.1896 ja K.S. 7.10.1898, joissa kuntakokouksen päätös kumottiin, koska kuntakokousta ei ollut kutsuttu koolle laillisessa järjestyksessä; KHO 1919 I 20, jossa kuvernöörin hylkäävän päätöksen jälkeen asia palautettiin maaherralle uudelleen käsiteltäväksi, koska kuvernööri oli laiminlyönyt antaa lausuntonsa muutoksenhakijan vaihtoehtoisesta vaatimuksesta; KHO 1919 II 2313, jossa asia palautettiin, koska tutkijalautakunnassa ei ollut laadittu pöytäkirjaa muistutusasian käsittelystä; sekä K.S. 5.11.1914, jossa asia palautettiin tutkijalautakunnalle uudelleen käsiteltäväksi, koska tutkijalautakunnan jäsenellä oli ollut muistutusasiaa käsiteltäessä oikeudenkäynti muistutuksen tekijää vastaan.

Virallisperiaatteen läpimurtoa osoittavat seuraavat tapaukset: KHO 1921 II 1591, jossa maaherra oli jättänyt valituksen tutkimatta, koska tarkastuslautakunnan kaupungissa määräämien veroäyrien lukumäärästä ei saanut hakea valittamalla muutosta. KHO palautti asian maaherralle, koska tämän ei olisi pitänyt antaa ratkaisua hankkimatta selvitystä siitä, miksi tuloilmoitusta ei ollut pantu verotuksen perustaksi eli ts. siitä, oliko asiassa perustevalituksen edellytyksiä; sekä KHO 1919 II 2355, jossa verovelvollinen väitti, että liikettä oli verotettu bruttotuloja korkeammasta tulomäärästä. Maaherra jätti valituksen tutkimatta samasta syystä kuin edellisessäkin tapauksessa. KHO palautti asian maaherralle, koska tämä ei ollut ennen ratkaisun tekemistä hankkinut taksoituslautakunnalta saatavissa ollutta selvitystä siitä, oliko asiassa perustevalituksen edellytyksiä.

[20] Ks. seuraavat tapaukset: KHO 1921 II 17, 1921 II 858, 1921 II 1904 ja 1920 II 501, joissa KHO palautti jutun maaherralle, koska asiassa oli esitetty uusia taksoituksen tulokseen vaikuttavia todisteita; KHO 1921 II 561, jossa asia palautettiin maaherralle uudelleen käsiteltäväksi, koska verovelvollinen oli pyytänyt tilaisuutta esittää myyntivoiton taksoitukseen vaikuttavaa lisäselvitystä; sekä K.S. 3.2.1899, KHO 1921 II 363 ja KHO 1922 II 358, joissa asia palautettiin kuvernöörille tai maaherralle uudelleen käsiteltäväksi, koska kunta oli pyytänyt tilaisuutta kuulustella alioikeudessa todistajia. Vrt. KHO 1920 II 2013, jossa valittajan korkeimmassa hallinto-oikeudessa esittämä vaatimus asian palauttamisesta taksoituslautakuntaan tuloilmoituksen antamista varten ja todistajan kuulustelemiseksi oikeudessa hylättiin, koska valittajalla oli ollut tilaisuus esittää tarvittavat otteet kirjanpidostaan valituksensa yhteydessä.

ta ja asia palauttaa alemmalle asteelle uudelleen käsiteltäväksi tai valitus suoraan hyväksyäkin. Virallisperiaatetta ilmensi se seikka, että tällaisesta myöntämisestä huolimatta saatettiin perusteeton valitus hylätä[21]. Palautuspäätökseen ei saanut yleensä erikseen hakea muutosta valittamalla. Tästä pääsäännöstä voitiin poiketa, mikäli palautuspäätös oli ilmeisen virheellinen tai sisälsi väärän asiallisen ratkaisun[22].

Kuvernöörin päätökseen tyytymättömällä oli asetuksen 75 §:n mukaan oikeus hakea siihen *muutosta senaatin talousosastolta*. Jatkovalitusoikeus oli sillä verovelvollisella, jonka valituksen kuvernööri oli kokonaan tai osin hylännyt, sekä kunnalla, mikäli kuvernööri oli kumonnut kunnan viranomaisen tekemän taksoituspäätöksen tai muuttanut sitä. Kunnan valitusoikeuden käyttämisestä päätti kuntakokous tai tämän tehtävää varten valtuuttama henkilö tai elin. Kuntakokous saattoi valtuuttaa myös kunnallislautakunnan tai myöhemmin taksoitus- tai tutkijalautakunnan käyttämään kunnan jatkovalitusoikeutta[23] [24]. Senaatin talousosasto saattoi korvata osapuolten kuluja samoin perustein kuin kuvernöörikin. Muutoksen hakemisessa oli muutoin noudatettava, mitä siitä oli erikseen säädetty[25].

---

[21] Ks. Ståhlberg:1926 s. 272–278, 292 ja 293 sekä Ståhlbergin mainitsemista tapauksista K.S. 7.11.1908.

[22] Ks. Ståhlberg: 1919 s. 137 ja 138, Hallberg: 1978 s. 399 ss., OK 30 luvun 1 §:n 3 kohta (27.4.1868/21), jonka korvasi OK 30 luvun 4 §:n 3 kohta (19.12.1922/300), K.S. 30.11.1905, KHO 1918 II 447 sekä KHO 1923 I 115.

[23] Ks. KuVM 1/HE 6/1897 vp./A I, s. 49–51, Ståhlberg: 1907 s. 380–383 sekä Ståhlberg: 1926 s. 678–692. Muutoksenhakukirjelmä oli vuoden 1865 asetuksen mukaan toimitettava perille viimeistään 90. päivänä tiedoksi saamisen jälkeen ennen kello kahtatoista. Tiedoksisaantipäivää ei luettu muutoksenhakuaikaan.

[24] Kunnan puhevaltaa nykyisin käyttävä kunnanhallitus voi tänäkin päivänä delegoida puhevaltaansa lautakunnalle. Varsin kuuluisa em. muutoksenhakujärjestelmää muistuttava menettely otettiin käyttöön toukokuun alussa 1996 Ruotsissa, jossa päätöksen tehnyt hallintoviranomainen voi muun julkisen asianosaisen puuttuessa käyttää julkista puhevaltaa muutoksenhakuvaiheessa ja jossa päätöksen tehneellä hallintoviranomaisella on myös jatkovalitusoikeus silloin, kun muutoksenhakuviranomainen on muuttanut hallintoviranomaisen päätöstä. Muutoksenhakuvaiheessa tällaista järjestelmää puoltaa se seikka, että sen avulla voidaan korjata muutoin puutteellinen kaksiasianosaissuhde ja päätöksen tehneellä viranomaisella on asianosaisen ohella paras tietämys asiaan vaikuttavista tosiseikoista. Ks. KHO 18.3.1999 t:475, HE 217/1995 vp./A 6, s. 11, Hallberg–Ignatius–Kanninen: 1997 s. 8, Edelstam: 1995 s. 141 ja 142, Halila: 2000 s. 276–278, SOU 1991:106 s. 480 ja 498–511 sekä FPL (1971:291) 7 a § (1995:1692).

[25] Uutta asetusta valtiopäivillä käsiteltäessä aatelis- ja porvarissäädyssä korostettiin kunnan vapautta valtiovaltaan nähden. Tämän vuoksi vastustettiin jopa muutoksenhakuoikeuden myöntämistä kuntien elinten päätöksiin. Kuntien itsemääräämisoikeuden ilmentymänä asetuksen 84 §:ään otettiin säännös, jonka mukaan kuvernööri saattoi myöntää kunnalle erivapauden muuttaa asetuksen määräyksiä. Ks. Soikkanen: 1966 s. 164 ja 165.

2.1.2. Kunnalliskomitean ehdottamat uudistukset

> Kuntien varaintarpeen kasvaessa jouduttiin lähinnä manttaaliperusteista veron määräämistä arvioimaan uudelleen. Vähitellen useat kunnat alkoivat määrätä verovelvollisille nk. lisä-äyrejä keskimääräistä arvokkaamman manttaaliin pannun maan osalta sekä tilallisten muiden kuin maanviljelystulojen osalta. Elinkeinonharjoittajia, palkollisia, eläkeläisiä ja muita maatalouden ulkopuolelta elantonsa saavia ryhdyttiin verottamaan pääasiassa tulon perusteella. Useissa kunnissa jouduttiin pohtimaan keinoja, joilla vähätuloinen tilaton väestö olisi saatu ottamaan osaa yhteisiin menoihin. Tämä katsottiin oikeudenmukaiseksi, koska tästä väestöryhmästä kunnille aiheutui huomattavat menot. Edellä kuvattu kehitys synnytti tarpeen uudistaa maaseutukuntien verotusoloja[26].

Senaatti määräsi päätöksellään huhtikuun 29 päivänä 1891 asetettavaksi komitean, jonka tehtävänä oli tehdä ehdotus vuoden 1865 asetukseen tarvittavista muutoksista. Ennen komitean asettamista kaikille maamme kunnille oli varattu tilaisuus ehdottaa sellaisia muutoksia, joita asetukseen oli tehtävä[27].

> Kunnalliskomitea päätyi esittämään, että kuntien valinnanvapautta kavennettaisiin ja että niiden tulisi vastedes panna ainoastaan tulo verotuksen perusteeksi. Tähän lopputulokseen myötävaikutti se seikka, että tuloon perustuva kunnallisverotus oli jo omaksuttu maamme kaupunkikunnissa ja Ruotsissa jo kymmenkunta vuotta tätä ennen maalaiskuntienkin osalta. Edelleen komitea viittasi tuloveron käyttöönottoon maamme valtionverotuksessa sekä enenevässä määrin muiden valtioiden valtion- ja kunnallisverotuksissa. Kunnalliskomitean esitys rakentui pitkälti 8 päivänä joulukuuta 1873 annetun asetuksen kunnallishallituksesta kaupungissa ja erityisesti sitä muuttaneen, elokuun 15 päivänä 1883 annetun asetuksen varaan. Tulokäsitteen komitea lainasi eräin poikkeuksin viimeksi mainitun asetuksen 55 §:stä. Kaupunkien kunnallisverotuksesta oli lainattu myös esitys, jonka mukaan verovelvolliselle voitiin tietyin edellytyksin määrätä veroäyrejä harkinnan mukaan. Näin voitiin ehdotuksen mukaan menetellä silloin, kun kiinteistöstä, elinkeinosta tai liikkeestä arvioitiin kertyneen vain vähän tai ei ollenkaan verotettavaa tuloa ja kun sellaista arviota ei veronalaisen liikkeen laatuun tai laajuuteen nähden voitu hyväksyä kunnallisveron suorittamisen perusteeksi[28].

Lainvalmistelun yhteydessä kaksitoista kuntaa oli ehdottanut, että verovelvolliset velvoitettaisiin valallisesti ilmoittamaan tulonsa. Tähän ehdotukseen komitea ei voinut katsoa suostuvansa, koska komitean käsityksen mukaan maaseudulla verovelvollisten olisi useissa tapauksissa lähes mahdotonta ilmoittaa tulojansa täydellä varmuudella ja koska kehittyneemmissä kaupunkikunnissakaan ei vastaavaa ilmoitusvelvollisuutta ollut. Komitean kannanotot selittävät, miksi tuloverotuksen käyt-

---

[26] Ks. KM 1894:1, s. 18–20 ja Ståhlberg: 1907 s. 10 ja 11.
[27] Ks. KM 1894:1, s. 1, HE 6/1897 vp./A I, s. 1 ja Ståhlberg: 1907 s. 9.
[28] Ks. KM 1894:1, s. 22–26 sekä Kilpi: 1955 s. 35–37.

töönoton perusteluna mainittua verotuksen oikeudenmukaisen kohdentumisen vaatimusta ei haluttu kytkeä ilmoitusvelvollisuuteen[29].

> Komitea kiinnitti huomiota siihen epäkohtaan, että verotus toimitettiin useissa kunnissa jo lokakuussa, jolloin osa tuloista jäi helposti kokonaan taksoituksen ulkopuolelle. Lähinnä käytännöllisistä syistä komitea taipui kuitenkin esittämään, että taksoitus tulisi toimittaa sen vuoden lopulla, jota taksoitus koski, eli käytännössä marraskuun lopussa tai joulukuun alussa. Näin taksoitusluettelot olisi voitu entiseen tapaan tarkastaa lopullisesti joulukuun kuntakokouksessa ja veronkanto toimittaa aikaisin keväällä[30].

Tutkimuksen aiheen kannalta merkittävin komitean esittämä uudistusehdotus liittyi taksoituslautakunnan työskentelytapojen säätelyyn. Komitea kiinnitti ansiokkaasti huomiota siihen, että vuoden 1865 asetuksessa säädettiin vain ylimalkaisesti, miten taksoituslautakunnan tuli toimittaa tehtävänsä. Komitea laati seuraavan ehdotuksen: ”Taksoituslautakunnan tulee tunnollisesti arvioida se tulo, joka kullekin kunnalle veronmaksuun velvolliselle henkilölle katsotaan voivan taksoitusvuotena karttua kunnassa olevasta kiinteimistöstä, siinä harjoitetusta elinkeinosta tahi liikkeestä tahi, jos hänellä on kunnassa kotonsa ja asuntonsa, palkasta, eläkkeestä tahi muista varoista.” Esityksen sanamuoto osoitti, että huolellisen tutkinnan painoarvo oli lisääntymässä tuloverotuksen merkityksen kasvaessa. Ehdotukseen sisältyi lisäksi in dubio contra fiscum -periaatetta ilmentävä, taksoituslautakunnan äänestämistä ohjaava säännösehdotus, jonka mukaan enemmistön kanta ratkaisi, mutta äänten mennessä tasan oli asia ratkaistava verovelvolliselle eduksi. Vielä komitea ehdotti uudistusta, jonka mukaan taksoituslautakuntaan olisi tullut, jos mahdollista, valita henkilöitä kaikista veronmaksajaryhmistä. Näin arveltiin voitavan lisätä taksoituslautakunnan puolueettomuutta ja siten kuntalaisten luottamusta sen toimintaa kohtaan. Edellä mainitut uudistusehdotukset kunnalliskomitea lainasi kaupungeissa voimassa olleesta asetuksesta[31].

2.1.3. Vuoden 1898 asetus kunnallishallinnosta maalla

Uudistuksen käsittely vuoden 1897 valtiopäivillä eteni pitkälti kunnalliskomitean ja kunnallisvaliokunnan kannanottoja noudatellen. Vanhan asetuksen ja siihen tehdyt muutokset korvasi uusi asetus kunnallishallinnosta maalla, joka annettiin 15.6.1898 (AsK 1898/21)[32].

Kunnallisvaliokunnan aloitteesta asetuksen 80 § säädettiin siten, että ***t****aksoitus oli kultakin vuodelta toimitettava seuraavan vuoden alussa ja sen toimitti taksoituslautakunta*. Kunnallisvaliokunta viittasi perusteluinaan siihen, että vastaava uudis-

---

[29] Ks. KM 1894:1, s. 28.
[30] KM 1894:1, s. 82.
[31] Ks. KM 1894:1, s. 82–83 ja komitean esityksen 80 ja 81 §.
[32] Ks. Ståhlberg: 1907 s. 12–17, Hermanson: 1898 s. 261, AsK 1878/19, 1886/3 ja 1889/27.

tus oli kaupunkien kunnallisasetuksessa toteutettu 15 päivänä elokuuta 1883 annetulla asetuksella. Kunnallisvaliokunnan mukaan aikaisemman verotusmenettelyn käytännölliset edut voitiin säilyttää, kunhan taksoitus toimitettiin tammikuun ensimmäisen puoliskon aikana. Taksoituslautakuntana toimi joko kunnallislautakunta ja sen lisäksi tarpeellinen määrä kuntakokouksessa valittuja äänivaltaisia kunnan jäseniä taikka kuntakokouksessa valittu erityinen taksoituslautakunta. Kunnalliskomitean kannanottoja noudatellen asetuksen 80 §:n 2 momenttiin otettiin nimenomainen säännös, jonka mukaan *taksoituslautakunnassa tuli olla, mikäli mahdollista, jäseniä kaikista veronmaksajaryhmistä*. Asetukseen ei sisältynyt ehdotonta määräystä taksoituslautakunnan jäsenten lukumäärästä, joten se jäi kuntakokouksen päätettäväksi. *Pöytäkirjan kirjoittaminen ja taksoitusluettelon laatiminen* jäivät tarkempien säännösten puuttuessa taksoituslautakunnan järjestettäviksi[33].

> Kunnallisverotuksen perustaksi määrättiin asetuksen 78 ja 82 §:ssä kaupunkien kunnallishallinnosta annetun asetuksen 55 §:ään (1883/29) tukeutuen nettotulo. Kunnallisvaliokunta perusteli kantaansa sillä, että samanlaiset verotuksen perusteet helpottaisivat jatkossa yleisiä verotusuudistuksia. Asetuksen 79 §:n 2 momentissa kiellettiin kuntakokousta päättämästä poikkeusta edellä mainitusta kunnallisverojen suorittamisen perusteesta. Tulokäsitteen yhtäläisyys vietiin kunnalliskomitean kannasta poiketen niin pitkälle, että kaupunkikuntien tapaan maaseudullakaan ei saanut vähentää kiinnitettyjen velkojen korkoja[34].

Eräiden kunnallisvaliokunnan jäsenten keskuudessa kiinnitettiin huomiota siihen epäjohdonmukaisuuteen, joka syntyi, kun ainoastaan kiinnittämättömän velan korot sai vähentää bruttotulosta. Nämä jäsenet esittivätkin, että kaikkien korkojen vähennysoikeus tulisi evätä, mutta taksoituslautakunnalle tulisi tämän vastapainoksi myöntää oikeus kohtuusharkintaan nojautuen alentaa verotettavaa tuloa[35]. Kunnallisvaliokunnan enemmistön ehdotuksen hylkäävän kannan perustelut ovat mielenkiintoiset: ”Valiokunta ei puolestaan tahdo tähän ehdotukseen nähden suinkaan kieltää, että se melkein rajoittamaton tutkimisoikeus, joka siinä annetaan taksoituslautakunnalle, joskus yksinkertaisissa oloissa saattaisi helpottaa veronmaksukyvyn mukaan todellisesti sovitettua, oikeudenmukaista verotusta. Mutta yleensä tulisi ehdotettu järjestelmä kuten kokemus kyllä jo on osoittanut, viemään täydelliseen mielivaltaan. Varmojen ohjeiden puute kunnallisessa verotuksessa on yksi niitä vajanaisuuksia, joiden poistamista arm. esitys etupäässä tarkoittaa; tämä tärkeä tarkoitus jäisi hyväksymällä puheenalaisen ehdotuksen kokonaan saavuttamatta”[36]. Kannanotto osoittaa sen, että taksoituslautakunnan harkintavaltaa ja tutkimisvel-

---

[33] Ks. KuVM 1/HE 6/1897 vp./A I, s. 40 ja 41, Ståhlberg: 1907 s. 233 ja 234 sekä Ståhlberg: 1926 s. 512–516.
[34] Ks. KuVM 1/HE 6/1897 vp./A I, s. 41 ja 42 sekä Ståhlberg: 1907 s. 228, 229 ja 247 ss.
[35] Ks. KuVM 1/HE 6/1897 vp./A I, s. 90, jossa on esitetty Juho Pitkäsen, J. Branderin ja Kaarle Ojasen kunnallisvaliokunnan mietintöön liittämä vastalause, sekä Wikström: 1985 s. 54.
[36] Ks. KuVM 1/HE 6/1897 vp./A I, s. 43 ja Ståhlberg: 1907 s. 14–16.

vollisuutta ei haluttu ulottaa niin pitkälle, että se olisi kaikissa olosuhteissa turvannut todelliseen veronmaksukykyyn suhteutetun verotuksen. Takseeraus toimitettiin ilmoitusvelvollisuuden puuttuessa pitkälti arvion perusteella ilman tarkempia selvityksiä. Kunnallisvaliokunta tiedosti sen seikan, että veronmaksukyky ei ole suoranaisessa suhteessa vuotuisen tulon suuruuteen. Henkilökohtaisten olosuhteiden huomioon ottaminen rajoittui kuitenkin siihen, että *vähätuloisille turvattiin takseerauksen yhteydessä tietty verotuksen ulkopuolelle jäävä minimitulo*[37] .

Kunnallisvaliokunnan vähemmistön kannan hyväksymistä olisi puoltanut se seikka, että jo kunnalliskomitean ehdottama harkintaan perustuva verotuksen korottaminen toteutettiin asetuksen 82 §:n 2 momenttiin otetuilla säännöksillä. *Harkintataksoitus* merkitsi todelliseen tuloon perustuvan verotuksen taantumista ja osittaista paluuta objekti- ja tuottoverojen aikakauteen. Toisaalta ei pidä liioitella harkintataksoituksen merkitystä tuloverotuksessa sovellettavan virallisperiaatteen kehitystä hidastavana tekijänä. Harkintataksoituksen edellytykset, kuten todellisen tulon suuruus, oli tällöinkin selvitettävä. Tosin harkintataksoitus mahdollisti useissa tapauksissa todellisen tulon epätarkan arvioimisen. Harkintataksoituksen edellytysten toteennäyttäminen kuului kunnalle. Ilmeinen puute oli se, että harkintataksoitusta koskevaan säännökseen ei sen alkuaikoina sisältynyt kuulemista koskevia määräyksiä[38] .

Taksoituslautakunnan tutkimisvelvollisuutta osoittava säännös otettiin lähes kunnalliskomitean ehdottamassa muodossa asetuksen 81 §:n 1 momenttiin seuraavan sisältöisenä: ”Taksoituslautakunnan tulee tunnollisesti arvioida, minkä verran tuloa kunkin kunnassa verotuksen alaisen henkilön saattaa katsoa taksoitusvuotena saaneen kunnassa olevasta kiinteistöstä, siellä harjoittamastaan elinkeinosta tai ammatista sekä, jos hänellä on kunnassa asunto ja kotipaikka, palkasta, eläkerahasta tai muista varoista.” Tutkimisvelvollisuuden laajuutta ei enää valtiopäiväkäsittelyn aikana koettu erityiseksi ongelmaksi.

Vaikka asetukseen *ei sisältynyt verovelvollisen ilmoitusvelvollisuutta* koskevia säännöksiä, ei tämä estänyt verovelvollista ilmoittamasta tulojaan taksoituslautakunnalle. Verovelvollinen ei yleensä voinut valitusteitse saada ilmoittamaansa tulomäärää alennetuksi. Mikäli veroilmoitus perustui tilikirjaan ja oli kahden henkilön oikeaksi todistama, pantiin ilmoitus säännönmukaisesti taksoituksen perustaksi. Täydellisellä, oikeaksi todistetulla voitto- ja tappiotilillä, jossa oli eritelty verovelvollisen tulot ja menot, oli siten suuri todistusarvo taksoituksessa. Taksoitus saatettiin toimittaa edellisen vuoden tilinpäätöksen perusteella, koska oikean vuoden tilinpäätös ei usein ehtinyt valmistua taksoituksen ajankohtaan mennessä. Mikäli tilinpäätös saatiin valmiiksi valituksen vireillä ollessa, voitiin se ottaa huomioon valitusta ratkaistaessa. Muutoin taksoituksen perustana käytettiin muita yksityisiä ja julkisia asiakirjoja, kuten perukirjoja, avioehtosopimuksia, julkisen notaa-

---

[37] KuVM 1/HE 6/1897 vp./A I, s. 39.
[38] Kilpi: 1955 s. 31, 41 ja 172–175.

rin todistuksia ja verovelvollisten laatimia luetteloja verotettavista tuloistaan. Asetukseen ei sisältynyt selviä säännöksiä taksoituslautakunnan oikeudesta tai velvollisuudesta hankkia lisäselvitystä verotuksen perustaksi. Tuloverotuksen tässä vaiheessa ei vielä voitu puhua tutkintaperiaatteesta, jossa viranomaiselle asetetaan selkeä selonottovelvollisuus. Sen sijaan tietynasteinen virallisperiaate on aina leimannut tuloverotusta ja tuloveroprosessia[39]. Käytännössä taksoituslautakunnan tunnollinen arvioiminen perustui etenkin luonnollisten henkilöiden osalta taksoituslautakunnan jäsenten paikallistuntemukseen. Taksoituslautakunnassa tapahtuvaa äänestämistä säätelevä asetuksen 81 §:n 2 momentti noudatteli kunnalliskomitean ehdotusta.

Harkintaverotusta säätelevään asetuksen 82 §:n 2 momenttiin sisältyi erityinen taksoituslautakunnan tutkimisvelvollisuutta koskeva säännös, joka kuului seuraavasti: ”...tulee taksoituslautakunnan, huolellisesti tutkittuaan kaikkia niitä asianhaaroja, joiden tulee olla johtona asian arvostelemisessa, harkintansa mukaan määrätä se summa, josta sellaiselle veronalaiselle on pantava veroäyrejä.” Tämäkään taksoituslautakunnan tutkimisvelvollisuutta ohjaava säännös ei ollut onnistunut, koska siinä ei kerrottu, mistä asianhaaroista ja millä keinoin selvitystä oli hankittava[40].

Vuoden 1865 asetuksen 62 §:n sanamuoto, jonka mukaan jokainen verovelvollinen sai tehdä maksuunpano- ja kantoluetteloa sekä takseerauslistaa vastaan muistutuksen, aiheutti epäselvyyttä sen suhteen, voiko verovelvollinen vaatia kuntakokouksessa myös toisten veroja korotettaviksi. Kunnallisvaliokunnan yksimielinen kanta oli, että tätä ei ollut suinkaan tarkoitettu. Käsityksensä tueksi kunnallisvaliokunta viittasi mm. siihen, että tulkinta oli tällöin yhtenevä sen kanssa, mitä 15.8.1883 annetun asetuksen 56 §:ssä oli kaupunkien osalta säädetty. Epätietoisuuden poistamiseksi vuoden 1898 asetuksen 84 §:n 2 momenttiin otettiin selventävä säännös, jonka mukaan jokainen sai tehdä taksoitusluetteloa vastaan muistutuksen, mikäli se koski hänen omaa taksoitustaan. Kunnallisvaliokunnan mietintöön sisältyy tässä kohdin kannanotto, joka kuvastaa tuonaikaista suhtautumista näyttövelvollisuuteen veroprosessissa: ”On kuitenkin aivan toinen asia, jos on luultu voitavan antaa kuntakokouksen myöntää helpotusta taksoituksessa, kun kunnan jäsen

---

[39] Ks. Juridiska Meddelanden 1903 s. 10 ja Ståhlberg: 1907 s. 236–246, jossa Ståhlberg mainitsee lukuisia senaatin talousosaston tekemiä päätöksiä, jotka osoittavat, ettei lisäselvityksen hankinta jäänyt pelkästään verovelvollisten varaan. Kunta asianosaisena osallistui tuloverotuksen alkuajoista alkaen varsin aktiivisesti tähän tehtävään, kuten seuraavat tapaukset osoittavat: K.S. 15.3.1895, jossa verovelvollisen valitus hylättiin, kun kuntalaiset asiamiehensä välityksellä vetosivat verovelvollisen tekemästä avioehtosopimuksesta ilmikäyviin varallisuuseriin; K.S. 25.2.1898, jossa taksoitusta korotettiin senaatissa kunnan valituksesta, kun kunta oli valitukseensa liittänyt asiakirjoja, jotka osoittivat verovelvollisella olleen muitakin kuin ilmoittamiaan tuloja; sekä K.S. 23.9.1896, jossa taksoitusta korotettiin senaatissa kunnan valituksesta, kun kuntalaiset asiamiestensä välityksellä olivat esittäneet erityisen luettelon verovelvollisen tuloista. Tutkintaperiaatetta osoittavia piirteitä tuonaikaisesta oikeuskäyttännöstä ei ole löydettävissä.

[40] Harkintaverotuksesta päätettäessä huomiota kiinnitettiin käytännössä esim. liikkeessä kiinni olevan pääoman määrään ja siihen, minkä verran asianomaista oli aikaisemmin taksoitettu. Ks. Soikkanen: 1966 s. 378 ja Ståhlberg: 1907 s. 249.

valittaa ja tekee kunnalle uskottavaksi, että kovuus, vääryys tai kohtuuttomuus on häntä kohdannut." Viranomaisaloitteista asian selvittämisvelvollisuutta koskevien normien lähes täydellisesti puuttuessa näyttövelvollisuus lankesi usein verovelvolliselle. Asetuksen 84 §:n 2 momentin sanamuodosta johtui, että kuntakokous ei saanut omasta aloitteestaan muuttaa toimitettua taksoitusta. Tämän vuoksi tapahtui usein niin, että joku verovelvollinen tai tietty tuloerä jäi kokonaan verotuksen ulkopuolelle, koska *verotusta ei voitu oikaista seuraavankaan vuoden taksoituksessa*. Verolainsäädännössä ei ollut veronoikaisua tai seurannaismuutosta muistuttavia säännöksiä. Kun kullakin verovelvollisella oli oikeus tehdä muistutus vain omasta verotuksestaan, seurasi tästä, että kuntakokous ei voinut kumota koko taksoitusta. Tämä oli kuitenkin mahdollista silloin, kun verovelvollinen, tehtyään asianmukaisesti muistutuksen kuntakokoukselle, jatkoi valitustaan kuvernöörille. Kuvernööri saattoi tällöin asetuksen 101 §:n nojalla *kumota koko taksoituksenkin*. Mikäli näin tapahtui, oli kunnalla jatkovalitusoikeus[41].

Kunnallisvaliokunnassa tehdyn ehdotuksen mukaan asetuksen 84 §:n 2 momenttiin olisi lisätty säännös, jonka mukaan taksoituslautakunnan esimiehen olisi tullut olla saapuvilla siinä kuntakokouksessa, jossa taksoitusluetteloa vastaan tehdyt muistutukset käsiteltiin. Valiokunta kuitenkin piti ilman nimenomaista säännöstäkin itsestään selvänä, että kaikki taksoituslautakunnan jäsenet tulisivat mainittuun kokoukseen saapuville antamaan selvitystä niistä syistä, joihin takseeraus perustui[42]. Tuonaikaisessa kunnallisverotuksessa *taksoituslautakunnan jäsenten läsnäolo muistutuksia käsittelevässä kuntakokouksessa* oli hyvin tärkeää. Jäsenten poissaolo olisi vaarantanut kontradiktorisen periaatteen toteutumisen veroprosessissa. Tässä suhteessa kunnallisvaliokunnan kannanotto tuntuu varsin varomattomalta.

Muutoksenhakua sääteleviin normeihin sisältyi vuoden 1865 asetukseen verrattuna vain harvoja merkittäviä uudistuksia. Koska maksuunpano- ja kantoluettelo laadittiin taksoitusluettelon perusteella ja koska tämä työ oli luonteeltaan mekaanista laskemista, tuntui tarpeettomalta ohjata maksuunpano- ja kantoluetteloista tehdyt muistutukset kuntakokouksen ratkaistaviksi. Tämän vuoksi asetuksen 88 §:n 2 momenttiin otettiin säännös, jonka mukaan maksuunpano- ja kantoluetteloa vastaan tehdyt muistutukset jätettiin kunnallislautakunnan esimiehelle, jonka tuli asian erityispiirteiden mukaan joko itse tehdä tarpeelliset oikaisut tai jättää asia lautakunnan tutkittavaksi. Mikäli oikaisuvaatimukseen ei suostuttu, oli verovelvollisella oikeus saattaa asia kuntakokouksen käsiteltäväksi[43].

Vielä asetukseen lisättiin kaupunkien kunnallishallinnosta lainattu säännös *tutkijalautakunnasta*. Asetuksen 84 §:n 3 momentin mukaan kunnalla oli oikeus antaa taksoitusluetteloa vastaan tehtyjen muistutusten tarkastaminen erityisen kuntako-

---

[41] Ks. KuVM 1/HE 6/1897 vp./A I, s. 46, Ståhlberg: 1907 s. 294, 295 ja 377–379, Ståhlberg: 1926 s. 645, 646 ja 702–710 ja Tarjanne: 1939 s. 292–294 sekä K.S. 15.3.1895, jossa kunnan jäsenellä katsottiin olevan oikeus tehdä muistutus toisen kuntalaisen taksoituksesta.
[42] Ks. KuVM 1/HE 6/1897 vp./A I, s. 46 ja 47 sekä Ståhlberg: 1907 s. 293 ja 294.
[43] Ks. KuVM 1/HE 6/1897 vp./A I, s. 48 ja 49 sekä Ståhlberg: 1907 s. 314 ja 315.

kouksen valitseman tutkijalautakunnan tehtäväksi. Tutkijalautakunnan jäsenistä neljäsosa valittiin taksoituslautakunnasta. Kunnallisvaliokunta perusteli uuden, kuntakokoukseen nähden vaihtoehtoisen elimen asettamista seuraavasti: ”Monipäinen, kokoonpanonsa puolesta vaihteleva, kovin erilaisista aineksista muodostettu, todellisuudessa edesvastuusta vapaa kokous ei yleensä ole sopiva tuomariksi asetettavaksi tai tutkimaan kysymyksiä siitä, mikä on oikein ja mikä väärin, jota paitsi ei voi kieltää, että vähemmän arvoa-ansaitsevat syyt, milloin niitä ilmaantuu, paljoa helpommin saattavat päästä voimaan kuntakokouksessa kuin erityisesti valitussa lautakunnassa”[44] .

Tutkijalautakunnasta pyrittiin luomaan pelkästään verovalituksia käsittelevä, suhteellisen riippumaton elin. Tehtävien tarkka rajaaminen ja ainakin jonkinasteinen riippumattomuus edistivät epäilemättä tosiseikkojen selvittämistä valitusvaiheessa. Tutkijalautakunnan jäsenet vastasivat mahdollisista virheistään, toisin kuin kuntakokouksen jäsenet, samoin perustein kuin virkamiehet rikoslain mukaan vastasivat virantoimituksessa tekemistään virheistä. *Muistutus voitiin tehdä tutkijalautakunnalle sekä kirjallisesti että suullisesti,* mikä oli maaseudun alhainen sivistystaso huomioon ottaen välttämätöntä. Suullinen menettely antoi verovelvolliselle mahdollisuuden varmistua siitä, että hänen vaatimuksensa ja sitä tukevat perustelut tulivat oikein ymmärretyiksi. Erimielisyyden sattuessa tutkijalautakunnassa noudatettiin samoja äänestyssäännöksiä kuin taksoituslautakunnassakin. Jatkovalitusta kuvernöörille koskivat samat säännökset olipa kyse tutkijalautakunnan tai kuntakokouksen päätöksestä[45] .

2.2. KAUPUNGIT

2.2.1. Vuoden 1873 asetus kunnallishallituksesta kaupungissa

Kaupunkien Ruotsin vallan ajoilta olevaa hallintojärjestelmää alettiin uudistaa samaan aikaan kuin maalaiskuntien kunnallishallintoakin. Uudistusta ryhdyttiin toteuttamaan Keisarillisen Majesteetin armollisella esityksellä, jonka avulla saatiin selville säätyjen määrittämät yleiset suuntaviivat, minkä mukaan asian jatkovalmistelu eteni. Ennen lopullista valtiopäiväkäsittelyä asian tiimoilta hankittiin kaupunkien lausunnot[46] .

Kaupunkien hallinnosta 26 päivänä joulukuuta 1619 annetun asetuksen jälkeen kaupunkien kunnallishallinto kehittyi vähitellen sellaiseksi, että kaupungin por-

[44] KuVM 1/HE 6/1897 vp./A I, s. 47 ja Soikkanen: 1966 s. 379.
[45] Ks. KuVM 1/HE 6/1897 vp./A I, s. 47 ja 48, vuoden 1898 asetuksen 84 § 3 mom, 91 ja 99 §, 100 § 1 mom ja Ståhlberg: 1907 s. 306 ja 307.
[46] Ks. SV/HE 27/1863–1864 vp./A II, s. 755 sekä Ruotsista saaduista vaikutteista Soikkanen: 1966 s. 173.

varistoa koskevissa asioissa päätäntävaltaa käytti kaupungin vanhimpain neuvoskunta yhdessä maistraatin kanssa. Kun asia, kuten esim. verotuksen toimittamista koskeva määräys, koski porvariston ohella talonomistajia, päätettiin siitä yhteisessä maistraatinkokouksessa, johon saattoivat ottaa osaa kaikki, joita asia koski (maistraatin ja yleisen raastuvankokouksen yhteistoiminta). Seurakunnan asioista, kuten vaivaishoidosta ja kansakoulutoimesta, päätettiin yhteisessä kirkonkokouksessa. Uudistuksella pyrittiin siihen, että kaupungin taloutta ja hallintoa koskevat asiat käsittelisi yhtäläistä menettelyä noudattaen sama elin[47]. Edelleen tavoitteena oli erottaa kaupunkien rahatoimi muusta kunnallishallinnosta[48].

Kaupungeilla oli vanhastaan ollut tietty taloudellinen itsemääräämisoikeus, joka perustui kuntalaisten verottamiseen. Kunnallisveroja määrättiin 1600-luvun jälkipuoliskolta alkaen lähes yksinomaan porvarisoikeudet omaaville, mutta 16 päivänä lokakuuta 1723 julistetulla päätöksellä velvollisuus osallistua eräisiin kaupungin maksuihin ulotettiin koskemaan etuoikeutettuja ryhmiä lukuun ottamatta kaikkia kaupungin asukkaita[49]. Tämän jälkeenkin kunnalliset rasitukset jäivät pääasiallisesti kaupungeissa valtaa pitävän porvariston kannettaviksi[50]. Taksoituksen toimittamista varten porvaristo valitsi maistraatin läsnä ollessa kaupungin taksoitusmiehet. Näiden toimittamassa taksoituksessa veroäyrien määrääminen perustui varallisuuteen ja verovelvollisen harjoittaman liikkeen tai elinkeinon laajuuteen. Taksoitusmenettely oli sikäli epätyydyttävällä kannalla, että se perustui taksoitusmiesten subjektiiviseen arvioon[51]. Kunnallishallinnon uudistuksella kaupunkikuntien jäsenet oli tarkoitus saattaa yhdenvertaiseen asemaan kunnallisten etujen ja velvollisuuksien suhteen[52].

Vuoden 1873 asetus (KKunA, AsK 1873/40) rakentui samoille perusperiaatteille kuin maalaiskuntien vastaava asetus. Asetuksen 6 §:n 3 momentin mukaan kunnan jäseniltä oli kannettava veroina se määrä, mitä yhteisten menojen suorittamiseksi tarvittiin ja mitä ei saatu katetuksi kunnan muulla varallisuudella. Kaupungin raha-

---

[47] TaVM 1, s. 739 ja 740 sekä HE 27, s. 731 ja 732/1863–1864 vp./A II, KuVM/HE/1872 vp./A III, s. 453–455, Hermanson: 1898 s. 328, 329 ja 342–345, Ståhlberg: 1913 s. 35, Willgren: 1925 s. 196 ja 197, Willgren: 1934 s. 152–158, 201, 202 ja 277–280, Soikkanen: 1966 s. 171 ja 172, Holopainen: 1969 s. 123 ss. sekä Kuuskoski: 1960 s. 2 ja 3.

[48] TaVM 1/HE 27/1863–1864 vp./A II, s. 745. Kaupungin raha-asioiden hallintoa varten tuli jokaiseen kaupunkiin perustaa maistraatista erillinen rahatoimikamari, jonka jäsenet kaupungin valtuusmiehet taikka, missä näitä ei ollut, raastuvankokous valitsi. Rahatoimikamari käytti usein kaupungin puhevaltaa taksoituksesta valitettaessa. Ks. Keisarillisen Majesteetin Armollinen Esitys Suomenmaan Säädyille kunnallishallituksesta kaupungissa (HE/1872) s. 428, vuoden 1873 asetuksen 51 ja 52 §, Willgren: 1925 s. 213 ja 214 sekä esim. KHO 1922 II 358.

[49] TaVM 1/HE 27/1863–1864 vp./A II, s. 736 ja 737, KuVM/HE/1872 vp./A III, s. 453 ja 454 sekä Hermanson: 1898 s. 327 ja 341.

[50] Vuoden 1789 porvarisprivilegioiden mukaan kaupungin jäsenyys oli vain porvarisoikeudet omaavilla eli kauppaa tai käsityötä harjoittavilla. Ks. Soikkanen: 1966 s. 172.

[51] Ks. TaVM 5/HE 26/1863-1864 vp./A II, s. 674; TaVM 1/HE 27/1863-1864 vp./A II, s. 734 ja 735, Hermanson: 1898 s. 337 ja 341 sekä lainvalmistelukunnan julkaisu N:o 2/1934 s. 45 ja 46.

[52] Ennen uudistuksen toteuttamista porvariston ja muiden kaupunkilaisten asemaa yhtenäistettiin 24. helmikuuta 1868 annetulla asetuksella kaupasta ja elinkeinoista sekä 15. huhtikuuta 1869 annetulla valtiopäiväjärjestyksellä. Ks. KuVM/HE 1872 vp./A III, s. 456 ja 457 sekä Ståhlberg: 1913 s. 35. Vuoden 1872 valtiopäivillä ei vielä voitu sopia kaikkien perustuslakien takaamien erioikeuksien poistamisesta. Ks. SV/HE 1872 vp./A III, s. 540 ja 541.

toimesta säädettiin asetuksen 5 luvussa. Asetuksen 53 §:n 1 ja 2 momentti kuuluivat seuraavasti: ”Niiden maksojen suorittamiseen, jotka kunnan tarpeita varten 6 §:n 3 kohdan mukaan ovat uloskannettavat, olkoon jokainen kaupunkikunnan jäsen ylimalkain velvollinen antamaan osansa, sen yhteenlasketun veromäärän mukaan, joka talon ja tontin, elinkeinon, liikkeen, palkkaetujen, pensionin ja muun tulon puolesta on viimeksi tehdyssä takseerauskirjassa hänen päällensä pantu. Samanlainen velvollisuus, kuin yllä on sanottu, on myös yhtiöllä”[53].

Kullekin verovelvolliselle määrättiin kaupungeissakin veroäyrit takseerausmenettelyssä. Takseerauksen toimitti asetuksen 54 §:n mukaan kaupungin ylimmän päättävän elimen, *raastuvankokouksen valitsema takseerauslautakunta, johon oli valittava tasapuolisesti edustajia kustakin veronmaksajaryhmästä* eli 1) elinkeinon- ja liikkeenharjoittajien, 2) palkan- eläkkeen- ja muiden tulojen saajien sekä 3) kiinteistönomistajien keskuudesta[54]. Samalla kertaa, kun raastuvankokous määräsi takseerauslautakunnan jäsenet, sen tuli samojen perusteiden mukaan määrätä *tutkijalautakunnan* jäsenet. Tutkijalautakunta koostui takseerauslautakunnan jäsenistä sekä raastuvankokouksen valitsemista muista jäsenistä, joita oli valittava takseerauslautakunnan jäsenten puolta lukumäärää vastaava määrä[55].

Takseerauslautakunnan tutkimisvelvollisuudesta sisältyi asetuksen 55 §:ään säännös, joka kuului seuraavasti: ”Takseerauslautakunnan on velvollisuus tunnollisesti arvata ne tulot, joita kullakin kunnan jäsenellä voidaan katsoa vuoden kuluessa olevan kaupungissa taikka sen aluspiirissä olevasta kiinteästä omaisuudesta, siellä harjoittamastansa elinkeinosta tai liikkeestä sekä, jos hänellä kunnassa on asuntonsa ja kotonsa, palkasta, pensionista tai muista varoista. Tämän nojalla määrätään itsekunkin veroäyrit ulostekojen laskemista varten, jolloin vähimmälle tulolle, jota veroitettavaksi katsotaan, määrätään yksi veroäyri ja suuremmille tuloille veroäyrejä samassa suhdassa”[56]. Erimielisyyden sattuessa takseerauslautakunta ratkaisi asiat enemmistöpäätöksin ja äänten jakautuessa tasan ratkaisi verovelvolliselle edullisin kanta. Asetukseen ei sisältynyt edellä mainitun lisäksi muita säännöksiä, jotka olisivat oikeuttaneet tai velvoittaneet takseerauslautakunnan hankki-

---

[53] Uudistuksen tavoitteiden kannalta tuntui varsin omituiselta Keisarillisen Majesteetin esitys, jonka mukaan kaupunkikunnilla olisi niin halutessaan toistaiseksi ollut oikeus noudattaa vanhoja verotusperusteita. Esitys olisi säätyjen kannan mukaan vesittänyt sen keskeisen tavoitteen, jonka mukaan kaupungin asukkaiden oli suoritettava veroja yhtäläisin perustein. Ks. SV/HE 1872 vp./A III, s. 570 ja 571.

[54] Keisarillisen Majesteetin armollisen esityksen mukaan takseerauslautakuntaan tuli valita yhtä monta jäsentä kustakin kolmesta veronmaksajaluokasta. Säätyjen mielestä kunkin kaupungin tuli itse saada päättää, kuinka monta jäsentä kustakin luokasta takseerauslautakuntaan valittiin. Perusteluna säädyt viittasivat hyvin erilaisiin olosuhteisiin eri kaupungeissa. Ks. SV/HE 1872 vp./A III, s. 564.

[55] Yli 2.000 asukkaan kaupungeissa ylintä päätösvaltaa käyttivät kaupunginvaltuusmiehet sekä pienemmissä kaupungeissa, ellei näissäkin 2/3 määräenemmistöllä nimetty valtuusmiehiä, raastuvankokous. Kaupunginvaltuusmiehet eivät kuitenkaan valinneet takseeraus tai tutkijalautakunnan jäseniä. Ks. Hermanson: 1898 s. 372 ja 373 sekä asetuksen 4, 5 ja 9 §.

[56] Asetuksen 57 §:n mukaan veroäyrejä määrättiin kolmella nimikkeellä: 1) kiinteistötulosta, 2) elinkeino- ja liiketulosta sekä 3) palkka-, eläke- ja muusta tulosta.

maan lisäselvitystä verotuksen perustaksi. Takseeraus rakentui kaupungeissakin paikallistuntemuksen varaan.

Verotuksen perusteena ollut tulokäsite oli, samoin kuin maalaiskunnissa, puutteellisesti säännelty, mikä aiheutti sekaannusta verotusoloihin. Asetusta myöhemmin uudistettaessa Keisarillisen Majesteetin armollisessa esityksessä todettiin kaupunkien viranomaisilta hankittujen lausuntojen perusteella seuraavaa: ”Mainituissa lausunnoissa, jotka perustuvat sanottua asetusta käytettäissä saavutettuun kokemukseen, huomautetaan aivan yleisesti, että, kun asetuksessa ei ole tarkempia määräyksiä siitä tulosta, jonka pitäisi olla veroituksen esineenä, tämän suhteen asiaa on eri tavoin käsitetty, niin että muutamat takseeraus-lautakunnat ovat myöntäneet jotakin pois-vedettäväksi veronalaisen tuloa laskettaissa, kun taas toisten mielestä tämä tulo on vähentämättä veroitettava, jonka johdosta on menetelty eri tavalla ei ainoastaan eri paikkakunnissa, vaan vieläpä samassa kaupungissakin eri vuosina”[57] . Lainaus osoittaa, että *verotus perustui kaupungeissa maaseutukunnista poiketen uudistuksen alusta alkaen selkeästi tulon verottamiseen.*

Asetuksen edellä mainittu 55 §:n säännös oli epätarkka siinäkin suhteessa, että siinä ei tarkasti kerrottu, minkä vuoden tuloa takseeraus koski. Eräissä kaupunkikunnissa taksoitus saatettiin asetuksen tarkoituksen vastaisesti toimittaa *kuluvan vuoden tulosta,* jolloin verovelvollisella ei aina ollut mahdollisuutta tuoda esiin minkäänlaista luotettavaa selvitystä tulojensa todellisesta määrästä[58] .

Toimitetusta *takseerauksesta oli laadittava luettelo,* joka oli asetuksen 56 §:n 1 momentin mukaan pidettävä 14 päivän ajan verovelvollisten saatavilla raastuvassa tai muussa soveliaassa paikassa. Takseerauslautakunnan puheenjohtajan oli *ilmoitettava takseerausluettelon esilläpidon ajankohdasta* mm. kunnan ilmoitustaululla sekä kaupungissa leviävässä sanomalehdessä. Takseeraukseen tyytymättömän oli asetuksen 56 §:n 2 momentin mukaan jätettävä maistraatille *kirjallinen muistutuksensa* takseerauksesta viikon kuluessa siitä, kun mainittu 14 päivän aika oli päättynyt, uhalla, että hänen muussa tapauksessa katsottiin menettäneen valitusoikeutensa. Maistraatin tuli siirtää asia tutkijalautakunnan käsiteltäväksi, jonka puolestaan tuli ”tarkkuudella ottaa tutkiaksensa ne seikat, joista muistutuksia oli tehty, ja muut sille tiedoksi tulleet asianhaarat, sekä lopuksi päättää, kuinka monta veroäyriä valittajalle oli laskeminen.” Tutkijalautakunnan oikeutta tai velvollisuutta hankkia lisäselvitystä ei määrätty tämän tarkemmin. Tutkintaperiaatteesta, joka asettaa viranomaiselle selkeän selonottovelvollisuuden, ei voitu vielä tässä vaiheessa puhua. Viranomaisaloitteisuuden olemassaoloa todisti asetuksen maininta *muista tiedoksi tulleista asianhaaroista.* Tutkijalautakunnan puolueettomuutta ja asian objektiivista selvittämistä vaaransi se seikka, että valtaosa tutkijalautakunnan jäsenistä kuului takseerauslautakuntaan. Erimielisyyden sattuessa tutkijalautakunta noudatti samoja äänestyssääntöjä kuin takseerauslautakuntakin.

---

[57] Ks. HE 34/1882 vp./A III, s. 1 ja Wikström:1985 s. 55.
[58] Ks. HE 34/1882 vp./A III s. 2 ja SV/HE 34/1882 vp./A III s. 7. Säätyjen vastauksesta käy ilmi, että 55 §:n 1 momentin sisältöä ei ollut tarkoitus muuttaa tältä osin.

Kaupungin taloudenhoidon perustana oli asetuksen 58 §:n mukaan maistraatin rahatoimikamarista hankkimien tietojen perusteella vuosittain laatima meno- ja tuloarvio. Tämä arvio oli asetuksen 59 §:n mukaan jätettävä kaupunginvaltuusmiesten tai, missä näitä ei ollut, raastuvankokouksen tarkastettavaksi joulukuussa pidettävässä kokouksessa. Kaupunginvaltuusmiehet tai raastuvankokous vahvisti meno- ja tuloarvion perusteella veroina kerättävien varojen määrän, mikä jaettiin asetuksen 60 §:n mukaan tasan kunnassa takseeratuille veroäyreille. Maistraatti teetti asetuksen 59 §:n nojalla rahatoimikamarilla takseerausluetteloon perustuvan *maksuunpano- ja kantoluettelon* (”maksonlasku- ja ylöskantokirja”). Tässä luettelossa oli asetuksen 61 §:n mukaan lueteltava mm. ne perusteet (”verotusesineet”), joiden nojalla vero oli määrätty, sekä veron määrä erikseen jokaisen perusteen osalta.

Maksuunpano- ja kantoluettelo oli asetuksen 63 §:n mukaan pidettävä 14 päivän ajan verovelvollisten saatavilla raastuvassa tai muussa soveliaassa paikassa. Maistraatin oli ilmoitettava maksuunpano- ja kantoluettelon esilläpidon ajankohdasta mm. kaupungin ilmoitustaululla sekä kaupungissa leviävässä sanomalehdessä. *Maksuunpano- ja kantoluetteloa koskeva muistutus* oli asetuksen 64 §:n 1 momentin mukaan tehtävä maistraatille viikon kuluessa siitä, kun mainittu 14 päivän aika oli päättynyt, uhalla, että verovelvollisen muussa tapauksessa katsottiin menettäneen valitusoikeutensa. Maksuunpano- ja kantoluetteloa vastaan tehdyt muistutukset oli tarkoituksenmukaista ensi asteessa keskittää maistraatin ratkaistaviksi, koska maksuunpano- ja kantoluettelo laadittiin takseerausluettelon ja mekaanisten laskutoimitusten perusteella. Maistraatin päätökseen tyytymättömällä oli oikeus tehdä siitä valitus asianomaisessa järjestyksessä. Asetukseen ei sisälly tarkempia määräyksiä, mitä tällä tarkoitettiin. On kuitenkin selvää, että jatkovalitus tehtiin tutkijalautakunnalle. Asiaa käsiteltäessä maistraatin ja tutkijalautakunnan toimesta tapahtuva tosiseikkojen selvittäminen rajoittui pitkälti muutoksenhakijan valituskirjassaan esittämiin seikkoihin sekä maksuunpano- ja kantoluetteloon tehtyihin merkintöihin. Edellä kerrotun kuulutusmenettelyn jälkeen rahatoimikamari toimitti sopivana ajankohtana veronkannon asetuksen 65 §:n nojalla.

2.2.2. Vuoden 1883 uudistus

Vuonna 1873 annettua asetusta ryhdyttiin uudistamaan pääasiassa verotukseen liittyneiden epäkohtien vuoksi. Keisarillisen Majesteetin armollisessa esityksessä mainittiin kaupunkien viranomaisten esiintuomina neljä tärkeää puutetta: 1) Vähävaraisten täytyi suorittaa veroa koko tulostaan samoin perustein kuin varakkaiden. 2) Tutkijalautakunnan kokoonpano saattoi muodostua esteeksi valitusten oikeudenmukaiselle tutkimiselle. 3) Oli esiintynyt epäselvyyttä siitä, tarkoitettiinko taksoitettavalla tulolla edellisen vuoden tuloa vai sen vuoden tuloa, jonka kuluessa takseeraus toimitettiin. 4) Asetuksen tulokäsite oli epäselvä[59]. Lisäksi esityksessä eh-

[59] HE 34/1882 vp./A III, s. 1 ja 2.

dotettiin, että kunnallisverotuksen perustaksi pantaisiin yleinen suostuntaverotakseeraus[60]. Tällöin olisi voitu välttää päällekkäinen, eri verotusviranomaisten suorittama verotus ja jakaa verotulot oikeudenmukaisella tavalla veronsaajille. Viimeksi mainittu ehdotus oli lainattu verokomitealta[61].

> Säätyjen käsityksen mukaan suostuntaverotus olisi ennemminkin tullut perustaa kunnallistakseeraukseen kuin päinvastoin. Tätä puolsi se, että kunnallisverotus oli vakituista verotusta kun taas suostuntaveroja kannettiin satunnaisesti. Myös tulokäsitteet erosivat mm. kiinnitettyjen korkojen vähentämisoikeuden osalta, jota ei haluttu ulottaa kunnallisverotukseen. Verotusten yhdistämisessä ei olisi riittävästi turvattu kuntien itseverotusoikeuden säilymistä, koska kunnilla ei olisi ollut riittävää mahdollisuutta vaikuttaa läänien pääkaupungeissa kokoontuvien tarkastuslautakuntien koostumukseen. Näistä syistä kunnallisverotuksen toimittamisen perusteita ei haluttu muuttaa, vaan tyydyttiin pienempiin uudistuksiin[62].

Asetuksen 54 §:n 2 momenttia muutettiin (AsK 1883/29) siten, että raastuvankokouksen oli valittava *takseerauslautakunnan jäseniksi kustakin veronmaksajaryhmästä yhtä monta jäsentä*. Tällä pyrittiin turvaamaan eri verovelvollisten puolueeton verotuskohtelu sekä puolueettomuus veronsaajan ja verovelvollisen välisessä suhteessa. Aikaisemman tutkijalautakunnan nimike ja kokoonpano uudistettiin asetuksen 54 §:n 3 momentin muutoksella seuraavasti: Tutkijalautakunnan nimi muutettiin *tarkastuslautakunnaksi*. Raastuvankokouksen oli valittava tarkastuslautakuntaan kaksinkertainen määrä miehiä kaupungin maistraatin jäsenmäärään verrattuna. Takseerauslautakunta valitsi keskuudestaan maistraatin jäsenmäärää vastaavan lukumäärän miehiä tarkastuslautakunnan jäseniksi. Lisäksi tarkastuslautakunnan jäseninä toimivat maistraatin jäsenet. Kokoonpanon muutoksella pyrittiin parantamaan tarkastuslautakunnan *riippumattomuutta* takseerauslautakuntaan nähden.

---

[60] HE 34/1882 vp./A III, s. 2. Keisarillinen Majesteetti teki vastaavan esityksen koskien myös 6 päivänä helmikuuta 1865 annettua asetusta kunnallishallituksesta maalla. Tämä esitys raukesi valtiopäivillä kokonaisuudessaan. Ks. HE 35, s. 1 ja SV/HE 35/1882 vp./A III. Sama ajatus oli aiemmin esitetty jo vuoden 1873 asetusta valmisteltaessa. Ks. KuVM/HE/1872 vp./A III, s. 484.

[61] Ks. verokomitean mietintö IV 1881, s. 15 ja Wikström: 1985 s. 38.

[62] SV/HE 34/1882 vp./A III, s. 1 ja 2. Kuvernööreiltä ja kaupunkien viranomaisilta hankittujen lausuntojen mukaan vuoden 1873 asetus oli ollut niin vähän aikaa voimassa, ettei sen perusteella voitu tehdä laajoja muutosehdotuksia. Valtiopäiväkäsittelyn lopuksi säädyt jättivät Keisarilliselle Majesteetille anomuksen, jonka mukaan keisarin tulisi jättää tulevaisuudessa säädyille esitys, jolla vuoden 1873 asetukseen sisältyvät lukuisat puutteet voitaisiin korjata. Ks. yhdistetyn laki- ja talousvaliokunnan mietintö N:o 6, s. 1 ja 2 sekä SV, s. 16./HE 34/1882 vp./A III.

Valtiopäivillä toteutettuja pienempiä uudistuksia olivat mm. seuraavat: Säädyt katsoivat oikeaksi helpottaa vähävaraisten verotaakkaa siten, että muutetun asetuksen 53 §:n 1 momentin mukaan verovelvolliset vapautettiin maksamasta veroa ensimmäisestä veroäyristään aina kolmen veroäyrin suuruisiin tuloihin asti. Tätä suuremmista tuloista oli edelleen maksettava veroa koko tulokertymästä. Valtakunnan eri osissa vallinneet erilaiset olosuhteet voitiin ottaa huomioon siten, että muutetun asetuksen 54 §:n 1 momentin mukaan yleinen raastuvankokous määräsi vähintään kolmeksi, korkeintaan viideksi vuodeksi kerrallaan, kuinka suuri tulomäärä vastasi yhtä veroäyriä. Veroäyrin tuli vastata vähintään 200 markan ja enintään 400 markan tuloja. Aikaisemmin yhtä veroäyriä vastaavan tulon määrittäminen oli kuulunut takseerauslautakunnalle. Ks. SV/HE 34/1882 vp./A III, s. 3 ja 6.

Maistraatin jäsenten kuulumista tarkastuslautakuntaan perusteltiin sillä, että näiden *asiantuntemuksella* voitaisiin taata päätösten lainmukaisuus ja johdonmukaisuus. Puheenjohtajana tarkastuslautakunnan kokouksissa toimi asetuksen 56 §:n 3 momentin mukaan pormestari tai tämän sijainen. Takseerauslautakunnan jäsenten valintaa puolsi edelleen se seikka, että näiden avulla saatiin tarpeellista selvitystä niistä seikoista, joihin takseeraus perustui[63].

Tulokäsitteen selventämiseksi asetuksen 55 §:n 4 momenttiin lisättiin säännös, josta käy selvästi ilmi, että kyse oli nettotulon verottamisesta. Säännös oli lainattu lähes suoraan voimassa olleesta suostunta-asetuksesta. Vaikutteet kulkivat tässä valtion tuloverotuksesta ensin kaupunkien ja edelleen maalaiskuntien kunnallisverotukseen[64]. Takseerauksen toimittamisesta otettiin selventävä määräys asetuksen 55 §:n 1 momenttiin. Siinä säädettiin selvästi, että *takseeraus koski edellisen vuoden tuloja*, jolloin selvityksen esittäminen tulojen määrästä kävi kaikille mahdolliseksi.

Kaupunkien kunnallisverotuksessa oli yleisesti noudatettu harkintaverotusta muistuttavaa menettelyä. Tämä käytäntö oli jatkunut KKunA:n antamisen jälkeenkin. Nyt asetuksen 55 §:n 5 momenttiin lisättiin ensimmäisen kerran nimenomainen *harkintaverotusta koskeva määräys*. Kaupunkien harkintataksoitus erosi myöhemmin maalaiskunnissa käyttöön otetusta harkintataksoituksesta siinä, että kaupungeissa ei voitu harkintaverottaa kiinteistöjä, vaan ainoastaan elinkeino- ja liiketuloa. Muutoin molemmat säännökset olivat rakenteeltaan samanlaiset[65].

Vielä säädyt totesivat sen epäkohdan, että suuri osa takseerauslautakunnan ja tutkijalautakunnan jäsenistä jäi pois kokouksista syytä ilmoittamatta. Tämän vuoksi asetuksen 55 §:n 1 momenttiin lisättiin määräys, jonka mukaan äänestettäessä vähintään kaksi kolmasosaa takseerauslautakunnan jäsenistä oli oltava saapuvilla. Lisäksi asetuksen 55 §:n 3 momentissa ja 56 §:n 3 momentissa säädettiin sakkorangaistus takseerauslautakunnan ja tarkastuslautakunnan jäsenille ja puheenjohtajalle esteettömästä poissaolosta lautakunnan kokouksesta[66].

Armolliseen esitykseen sisältyi ehdotus, jonka mukaan tarkastuslautakunnan päätöksistä olisi voinut valittaa hovioikeuteen. Tämän esityksen säädyt kuitenkin hylkäsivät. Asetuksen 56 §:n 2 momenttiin otettiinkin selventävä säännös, jonka mukaan *tarkastuslautakunnan päätöksistä ei voinut valittaa*[67].

---

[63] SV/HE 34/1882 vp./A III, s. 7.
[64] Ks. SV/HE 34/1882 vp./A III, s. 8 ja Wikström: 1985 s. 55–58.
[65] Ks. Kilpi: 1955 s. 33–37.
[66] SV/HE 34/188/A III, s. 7 ja 8.
[67] SV/HE 34/1882 vp./A III, s. 8. Tuon ajan päättäjille oli vieras ajatus, jonka mukaan verovalitusasiat olisi annettu esim. maistraatin tai muun hallinnollisen elimen ratkaistaviksi. Tällaisen valitustien katsottiin olevan ristiriidassa kunnallisen itseverotusoikeuden kanssa. Ks. kunnallisvaliokunnan ehdoitus säätyjen eriäväin päätösten yhteensovitukseen s. 536 ja SV, s. 566/HE/1872 vp./A III.

2.3. YHTEENVETO

Kunnallisverotuksen toimittaminen ei tarjonnut juuri lainkaan virallisperiaatteen kehitystä nopeuttavia virikkeitä. Valtionverotuksen puolella oli sentään periaatteessa omaksuttu verovelvollisen ilmoitukseen perustuva verottaminen. Viranomaisten osalta ilmoitusvelvollisuus oli jopa sanktioitua. Kunnallisverotuksen puolella sanktioitua ilmoittamisvelvollisuutta koskeva uudistusehdotus tyrmättiin kunnalliskomiteassa vetoamalla maaseudun väestön alhaiseen koulutustasoon sekä siihen, ettei ilmoitusvelvollisuutta ollut otettu käyttöön maaseutua kehittyneemmissä kaupungeissakaan. Kunnallisverotus perustui vielä valtionverotustakin enemmän verotuksen toimittavan elimen paikallistuntemukseen. Tämä oli mahdollista siksi, että kunnallisverotuksessa oli tuloverotuksen alkuaikoina valtionverotusta enemmän objektiverotuksen piirteitä, jolloin vero voitiin pitkälti määrätä ulkoisesti havaittavissa olevien tunnusmerkkien perusteella. Esimerkiksi harkintataksoitus mahdollisti useissa tapauksissa todellisen tulon epätarkan arvioimisen. KKunA:n (1883/29) harkintataksoitusta koskeva säännös vahvisti kaupunkien kunnallisverotuksessa siihen asti yleisesti noudatetun menettelyn. Maalaiskunnissa harkintataksoitukseen siirryttiin vasta vuoden 1898 asetuksessa.

Vaikka käytössä ei ollutkaan ilmoitusvelvollisuutta, tapahtui verotus osin verovelvollisten esittämien tietojen perusteella. Verovelvollisella oli oikeus ilmoittaa tulonsa taksoituslautakunnalle tai valitusviranomaiselle. Tämän oikeuden käyttäminen ei tosin ollut kovin yleistä, vaan se rajoittui yleensä tapauksiin, joissa verotettava tulo oli verovelvollisen käsityksen mukaan määrätty liialliseksi. Verotusmenettelyssä ei ollut kaksiasianosaissuhdetta. Verotuksen perustaksi voitiin hankkia tietoa viranomaisaloitteisesti. Soikkanen mainitsee maalaiskuntien osalta, että taksoituslautakunnan jäsenten tuli olla *tiedustelijoita,* jotka pitkin vuotta pitivät silmällä tuloja. Tämä puolestaan oli aluksi omiaan luomaan epäluottamusta verovelvollisten ja taksoituslautakunnan jäsenten välille[68] . Tilanne oli hyvin samankaltainen kaupunkien takseerauslautakuntien osalta. Tiedonhankinta tapahtui pääsääntöisesti viranomaisaloitteisesti, mutta osumatarkkuus oli luotettavien tietolähteiden puuttuessa heikko. Kunnallisasetuksiin ei sisältynyt selkeitä määräyksiä verotuksen toimittavan elimen oikeudesta tai velvollisuudesta hankkia lisäselvitystä verotuksen perustaksi.

Verotusmenettelyn ja veroprosessin välinen raja oli pitkään epäselvä. Veromuistutusmenettely luettiin pitkään osaksi hallinto-oikeudellista lainkäyttöä[69] . Kunnallisasetusten veroprosessia säätelevät normit rakentuivat varsin vahvasti asianosaisaloitteisuuden varaan. Tämä käy selvästi ilmi maalaiskuntien veroprosessin osalta, joka oli veroprosessin päämuoto. Verovelvollisella oli oikeus sekä kuntakokouksessa että tutkijalautakunnassa suulliseen käsittelyyn, jossa lisäselvitystä voitiin esittää kirjallista menettelyä tehokkaammin. Vaikka kuntakokouksessa tai tutkijalauta-

[68] Soikkanen: 1966 s. 380.
[69] Lainvalmistelukunnan mietintö N:o 5/36 s. 42.

kunnassa ei ollutkaan kaksiasianosaissuhdetta nykyaikaisessa merkityksessä, korvasi tätä puutetta taksoituslautakunnan jäsenten läsnäolo muistutusasiaa käsiteltäessä. Tuonaikaisessa verolainsäädännössä ei ollut säännöksiä verovelvollisen kuulemisesta verotusta toimitettaessa, mutta suullinen menettely korvasi osin tämän puutteen. Taksoituslautakunnan läsnäolevien jäsenten tehtävänä oli selventää verovelvolliselle verotuspäätöksen perusteet, jotka kirjallisten perustelujen puutteellisuuden vuoksi olisivat muutoin saattaneet jäädä epäselviksi.

Verovelvollisen käyttäessä jatkovalitusoikeuttaan oli kaksiasianosaissuhde ja kontradiktorinen menettely järjestetty suhteellisen kehittyneellä tavalla. Kunnallisverotuksessa, toisin kuin valtionverotuksessa, asia voitiin palauttaa alemmalle viranomaiselle uudelleen käsiteltäväksi, mikä mahdollisti useammat käsittelykerrat ja siten asian tehokkaamman selvittämisen. Myös taksoituksen kumoaminen kokonaisuudessaan oli mahdollista. Verotusnormit olivat vielä hyvin yksinkertaisia, joskin asiaa arvioitaessa on otettava huomioon varsinkin maaseudun väestön alhainen sivistystaso. Tähän on vielä lisättävä se seikka, että asianosaisilla oli oikeus saada oikeudenkäyntikulunsa korvatuiksi nykyisen mittapuun mukaan varsin laajasti, mikä mahdollisti tarvittaessa asiamiehen käyttämisen. *Verovelvollinen ja kunta itsehallinnollisena yhdyskuntana koettiin veroprosessissa suhteellisen tasavertaisiksi asianosaisiksi,* mikä mahdollisti ratkaisijan puolueettomuuden.

Osaltaan tutkintaperiaatteen vähäistä merkitystä selittää kunnallisen itsehallinnon voimakas perinne. Tämän mukaisesti verotuspäätöksiä tekevät ja veromuistutuksia tutkivat elimet olivat voimakkaasti sidoksissa kuntaan. Lisäksi valitusasteen saatettiin katsoa loukkaavan kunnan itsemääräämis- ja itseverotusoikeutta. Tämä näkökanta tuli erityisen voimakkaasti ilmi kaupunkien verovalitusjärjestelmässä. Kaupunkien verovelvolliset saattoivat tehdä ainoastaan muistutuksen aluksi tutkijalautakunnalle ja myöhemmin tarkastuslautakunnalle, joista etenkin ensiksi mainittu oli koostumuksensa vuoksi suuresti riippuvainen takseerauslautakunnasta. *Valitusmenettelyssä esiintyneitä puutteita korjasi perustevalitusinstituutio ja ylimääräinen muutoksenhaku.*

Tuonaikaista verotusmenettelyä ja veroprosessia arvioitaessa on lisäksi muistettava, että *kuntien verotulot olivat vielä 1800-luvun loppupuolella ja tämän vuosisadan alussa verrattain vähäiset.* Maalaiskuntien, joissa pääosa väestöstä asui, taksoitetut tulot kasvoivat vuodesta 1880 vuoteen 1900 1.768.450 markasta (0,95 mk/asukas) 5.467.937 markkaan (2,32 mk/asukas). Kaupungeissa kunnallinen tuloverotus tuotti vuonna 1880 1.974.076 markkaa (11,72 mk/asukas) ja vuonna 1900 5.178.685 markkaa (16,38 mk/asukas)[70]. Kyösti Järvinen on jakanut vuonna 1891

[70] Edellä mainittuihin lukuihin on suhtauduttava etenkin maalaiskuntien osalta varauksellisesti, koska luvut on niiden osalta todennäköisesti laskettu sellaisten tilastotietojen perusteella, joihin on sisällytetty muitakin veroja kuin taksoitettuja tuloveroja. Lisäksi luvut saattavat johtaa harhaan siksi, että ne on laskettu sen mukaan, mitä kunkin verovelvollisen olisi pitänyt suorittaa eikä sen mukaan, mitä todellisuudessa on suoritettu. Ks. Suomen maalaiskuntain talous vuonna 1904 s. 10 ja 11, August Hjelt–O.A. Broms, Kunnallinen tuloverotus ja tulosuhteet Suomessa I s. 8–10 ja II s. 7–9 sekä Soikkanen: 1966 s. 380.

maalaiskunnissa käytössä olleet verotusmuodot 10 ryhmään. Tämän luokituksen mukaan tuloveron osuus maalaiskuntien verotuloista oli 43,2 prosenttia ja kaikista maalaiskuntien tuloista n. 27 prosenttia[71]. Tulovero ei siis vielä tuolloin kattanut edes puolta maalaiskuntien verotuloista, vaikkakin se oli merkittävin yksittäinen tulolähde. Veroprosentit taksoitetusta tulosta vaihtelivat kunnittain. Neljää prosenttia suurempi rahassa maksettava vero taksoitetusta tulosta oli vielä 1900-luvun alussa hyvin harvinainen kuntamuodosta riippumatta. Erilaiset luontaissuoritukset rahaksi muutettuna verorasitus saattoi joissakin maalaiskunnissa nousta jopa yli 10 prosentin, mutta useimmissa kunnissa verorasitus jäi tällöinkin alle 3 prosentin[72]. On selvää, että alhaisilla verokannoilla tuloverotus ei yleensä muodostunut verovelvollisille kohtuuttoman raskaaksi, vaikka se ei ottanutkaan huomioon todellista veronmaksukykyä. Verotusmenettelyn uudistamiselle loi kuitenkin paineita se seikka, että etenkin 1890-luku ja seuraavan vuosisadan ensimmäinen vuosikymmen olivat voimakasta kunnallisten menojen kasvun aikaa. Esim. maalaiskuntien menot olivat vuonna 1880 2.453.704 markkaa (1,31 mk/asukas), vuonna 1900 6.973.791 markkaa (2,96 mk/asukas) ja vuonna 1907 jo 10.718.876 markkaa (4,25 mk/asukas)[73].

Kunnallisasetuksiin sisältyi kuitenkin jo tuloverotuksen alkuaikoina eräitä viranomaisaloitteista asian selvittämistä osoittavia säännöksiä, vaikkakin niiden toteutus oli yleisesti ottaen puutteellisemmin järjestetty kuin valtionverotuksessa. Käytännössä ainoa valitusasteen selonotto-oikeutta osoittava säännös sisältyi maalaiskuntien kunnallisasetuksiin, joiden mukaan kuvernöörillä oli oikeus hankkia kuntakokouksen tai tutkijalautakunnan esimiehen välityksellä asianosaisen selitys tai lausunto. Säännöksen ensisijainen tarkoitus oli turvata kontradiktorinen menettely valitusprosessissa, mutta se mahdollisti myös tätä laajemman oma-aloitteisen tiedonhankinnan. Virallisperiaatteen olemassaolo kävi selville myös kaupunkien kunnallisasetuksen 56 §:stä, jonka mukaan tutkija- tai tarkastuslautakunnalla oli oikeus ottaa huomioon ”muut sille tiedoksi tulleet asianhaarat”. Objektiverotuksen tyyppinen verotus yhdistettynä julkisen intressin vähäisyyteen sekä ajankohdan olosuhteet huomioon ottaen suhteellisen tehokkaasti toteutettuun asianosaisaloitteisuuteen merkitsi alussa esitetyn tasapainomallin kannalta sitä, että muut tasapainottamistoimenpiteet eivät vielä tässä vaiheessa olleet aivan välttämättömiä.

---

[71] Ks. Kyösti Järvinen, Suomen maalaiskunnat ja niiden talous 1890-luvun alussa s. 155, Suomen maalaiskuntain talous vuonna 1904 s. 14, August Hjelt–O.A. Broms, Kunnallinen tuloverotus ja tulosuhteet Suomessa II s. 12 ja 13 sekä Soikkanen: 1966 s. 367.

[72] August Hjelt–O. A. Broms, Kunnallinen tuloverotus ja tulosuhteet Suomessa I s. 11–12 ja Soikkanen: 1966 s. 387.

[73] Luvut on saatu Tilastollisesta vuosikirjasta. Ks. Suomen maalaiskuntain talous vuonna 1904 s. 6 ja 7 sekä vrt. Soikkanen: 1966 s. 383.

3. Yrityksiä yleiseen tulojen ilmoittamisvelvollisuuteen perustuvan tutkimisen käyttöönottamiseksi

3.1. ESITYS SUOSTUNTAVEROSTA KIINTEÄSTÄ OMAISUUDESTA JA TULOSTA VUODEN 1894 VALTIOPÄIVILLÄ

Esitys perustui valtion, etupäässä sotalaitoksen menojen kasvusta johtuvaan varojen tarpeeseen sekä säätyjen vastaukseen Keisarillisen Majesteetin vuosien 1877–1878 valtiopäiville antamaan armolliseen esitykseen yleisestä asevelvollisuudesta. Säätyjen vastauksessa oli esitetty uuden maaomaisuuteen ja muuhun varallisuuteen kohdistuvan veron käyttöönottamista[1].

Ensimmäistä kertaa vero-oikeutemme historiassa ehdotettiin verovelvollisille asetettavaksi yleinen ja sanktioitu tulojen ilmoittamisvelvollisuus[2]. Ilmoittamisvelvollisuuden käyttöönottoa perusteltiin esityksessä mm. sillä, että suostuntaverovelvolliset antoivat tietoja tulojensa suuruudesta tavallisesti vain silloin, kun he pitivät edellisen vuoden suostuntaveroa liian korkeana. Esityksen mukaan jokainen suostuntaverovelvollinen, jonka tulo nousi vähintään 3.000 markkaan, olisi ollut velvollinen asianmukaisesti annetun kuulutuksen jälkeen antamaan suostuntaverolautakunnan puheenjohtajalle ilmoituksen tulojensa suuruudesta. Tämän lisäksi muidenkin suostuntaverovelvollisten olisi tullut suostuntaverolautakunnan vaatimuksesta antaa tuloistaan tieto[3].

Esitys oli käänteentekevä siksi, että se muodosti taitekohdan aiemmin liberalismin hengessä harjoitetulle veropolitiikalle. Liberalistinen veropolitiikka suhtautui varsin torjuvasti ilmoittamisvelvollisuuteen. Nyt oppia haettiin Saksasta, jossa vaikutti katederisosialismi[4]. Esityksen ilmoittamisvelvollisuutta koskevat säännökset seurailevat varsin tarkasti Preussin vuoden 1891 tuloverolain vastaavia määräyksiä.

---

[1] Säädyt eivät hyväksyneet esitystä suostuntaverosta kiinteästä omaisuudesta ja tulosta, koska säätyjen käsityksen mukaan valtion rahantarve voitiin kattaa muilla sopivilla keinoilla. Ks. HE 9, s. 1 ja 2 sekä EV, s. 2/1894 vp./A II.

[2] Wikström: 1985 s. 59.

[3] HE 9/1894 vp./A II, s. 4.

[4] Oppisuunta pyrki toteuttamaan yhteiskunnallisia uudistuksia mm. ottamalla käyttöön yleisen tuloveron täydennettynä yleisellä omaisuusverolla. Oppisuuntaa ilmentää Preussissa toteutettu verotuksen uudistus, joka käsitti tuloverolain Preussische Einkommensteuergesetz vom 24 Juni 1891 ja sitä täydentävän omaisuusverolain Preussische Ergänzungssteuergesetz vom 14 Juli 1893. Ks. Wikström: 1985 s. 67–68.

Preussista oli edellä jo mainittujen esityksen 27 ja 28 §:ään sisältyvien säännösten lisäksi lainattu mm. seuraavia periaatteita: 1) Ilman laillista estettä tapahtunut ilmoittamisvelvollisuuden laiminlyönti saattoi esityksen 27 §:n 5 momentin ja 28 §:n mukaan merkitä laillisten muutoksenhakukeinojen menettämistä kyseessä olevan vuoden taksoituksesta. 2) Sellaisellakin verovelvollisella, joka ei ollut ilmoittamisvelvollinen, oli esityksen 28 §:n mukaan oikeus antaa veroilmoitus. 3) Mikäli verovelvollinen ei uudistetusta, hänelle annetusta kehotuksesta huolimatta antanut veroilmoitusta säädetyssä ajassa, tuli hänelle määrätä esityksen 31 §:n 2 momentin mukaan maksettavaksi veron lisäksi sakkomaksu. Jo vanhastaan suostuntaveroihin liittynyt erityinen sanktio sisältyi esityksen 31 §:n 1 momenttiin, jonka mukaan virkamiehet vastasivat ilmoitusvelvollisuutensa laiminlyönnistä kuten virkavirheestä. Verovelvollisen taksoitusta varten antamien tietojen osalta ehdotettiin samanlaista ankaraa salassapitovelvollisuutta kuin ennenkin. Esityksen 32 §:ssä ehdotettiin mm. että veroilmoitus oli, sen jälkeen kun taksoitusasia oli lopullisesti ratkaistu, annettava verovelvolliselle takaisin, taikka todistettavasti hävitettävä[5].

Viranomaisaktiivisuuden vähäisyyttä ilmentää esityksen 30 §, jonka mukaan taksoitusviranomaiselle olisi jätetty varsin laaja harkintavalta joko vaatia täydentäviä tietoja tai ratkaista asia ilman lisäselvitystä. Esityksestä voidaan havaita, että etääntyminen liberalistisesta ajattelusta ei vielä ollut kovin voimakasta. Arvioon perustuvaa verotuskäytäntöä oli vaikea hetkessä muuttaa.

Suostuntavaliokunnassa esitys sai kielteisen vastaanoton. Ilmoittamisvelvollisuuden osalta esitystä vastustettiin sillä perusteella, että se toisi verotuksen toimittaville viranomaisille runsaasti kustannuksia vaativaa lisätyötä. Ilmoittamisvelvollisuus olisi ollut myös verovelvollisten kannalta epämiellyttävä. Suostuntavaliokunnan käsityksen mukaan verovelvollisten olisi ollut vaikea antaa riittävän tarkkoja tietoja taksoituksen perustaksi. Näissä olosuhteissa esityksessä mainitut sanktiot olisivat saattaneet muodostua kohtuuttoman raskaiksi[6].

> Esityksessä oli verokomitean mietintöä mukaillen varauduttu siihen, että tulosuostuntaveroa ja kunnallisveroa koskevat taksoitukset olisi voitu tulevaisuudessa yhdistää[7]. Suostuntataksoitusta ei olisi voitu vielä tässä vaiheessa toimittaa kunnallistaksoituksen yhteydessä eikä kunnallistaksoitusta käyttää suostuntataksoituksen asemesta, koska taksoitusten perusteet olivat aivan erilaiset. Torjuessaan Keisarillisen Majesteetin armollisen esityksen suostuntavaliokunta laati säädyille korvaavan ehdotuksen asetukseksi vuosina 1895, 1896 ja 1897 suoritettavasta tulo- ja elinkeinosuostunnasta. Suostuntavaliokunta ehdotti, että kustannusten välttämiseksi ja yksinkertaisen menettelyn turvaamiseksi vain maalaiskunnissa olisi toimeenpantu erillinen suostuntataksoitus. Suostuntavaliokunnan ehdotuksen mukaan suostuntavero olisi kaupungeissa määrätty kunnallistak-

---

[5] Preussin vuoden 1891 tuloverolain ilmoittamisvelvollisuutta koskevia säännöksiä on selostettu komiteanmietinnössä 1911:12 a I, s. 233-235. Kyseessä oleva osa koskettelee välitöntä verotusta ulkomailla ja se perustuu lainvalmistelukunnan mietintöön lokakuun 22. päivältä 1897.

[6] SvM 5/HE 9/1894 vp./A II, s. 4.

[7] Ks. verokomitean mietintö IV 1881:2, s. 15, Wikström: 1985 s. 38 ja HE 9/1894 vp./A II, s. 4.

soituksen perusteella. Sen sijaan maalaiskunnissa suostuntataksoitus olisi toimitettu kunnallistaksoituksen yhteydessä tätä varten asetetun taksoituslautakunnan toimesta. Suostuntavaliokunta lainasi esityksensä tulomääritelmän voimassa olleesta kaupunkien kunnallisasetuksesta (AsK 1983/29). Kuvernöörin määräämä asiamies olisi valvonut taksoituslautakunnassa kruunun oikeutta. Taksoituksesta tehdyt muistutukset olisi tutkinut kuntakokous. Taksoitukseen tyytymätön olisi vielä voinut tämän jälkeen hakea kuvernööriltä valittamalla muutosta[8].

3.2. LAINVALMISTELUKUNNAN EHDOTTAMAT UUDISTUKSET

Lainvalmistelukunnan lähinnä verotuksen uudistamista koskeva valmistelutyö alkoi toukokuun 23 päivänä 1892[9]. Lähes 1.000 -sivuinen mietintö on päivätty lokakuun 22 päivänä 1897 ja se ilmestyi painosta vuonna 1898 ruotsinkielisenä nimellä ”Lagberedningens betänkande angående ombildning af den direkta beskattningen”. Lyhennelmä tästä mietinnöstä on vuonna 1911 julkaistu valtion verokomitean toimesta suomeksi nimellä ”Osia lainvalmistelukunnan lokakuun 22 p:nä 1897 antamasta mietinnöstä, joka koskee välittömän verotuksen uudistamista”[10]. Lainvalmistelukunnan työn merkitys virallisperiaatteen kehittymisen kannalta käy riittävän yksityiskohtaisesti selville suomenkielisestä lyhennelmästä, joten viittaan jäljempänä valtion verokomitean julkaisuun.

Lainvalmistelukunnan käsityksen mukaan tuloverotus edusti historiallisen kehityksen tuloksena edistyksellisintä verotusmuotoa. Erityisen voimakasta kritiikkiä lainvalmistelukunnassa sai osakseen maavero, joka varsin heikosti otti huomioon maaomaisuuden todellisen tuoton. Lainvalmistelukunnan mukaan yleisesti tunnustettuna periaatteena välittömässä valtionverotuksessa tuli pitää sitä, että verotuksen tuli mahdollisimman tarkasti ottaa huomioon verovelvollisten veronmaksukyky. Verovelvollisen tulon määrää ja laatua voitiin pitää veronmaksukyvyn pääasiallisena tunnusmerkkinä. Keskimääräisen tuoton verottamiseen perustuvat objektiverot eivät enää 1800-luvun jälkipuoliskolla täyttäneet oikeudenmukaisen verotuksen vaatimusta. Verovelvollisten henkilökohtaiset ominaisuudet ja yksilölliset olosuhteet määräsivät taloudellisten olojen kehittyessä entistä enemmän sen tuottomäärän, mikä kustakin vero-objektista oli kulloinkin saatavissa[11]. Lainvalmistelukunta päätyi ehdottamaan järjestelyä, jossa valtion pääasiallisena tulolähteenä välittömässä verotuksessa olisi yleinen tulovero ja

---

[8] SvM 5/HE 9/1894 vp./A II, s. 4–14. Kuvaavaa vielä tuon ajan verotusoloille maaseudulla on suostuntavaliokunnan mietintöön sivulle 6 otettu lausuma, jonka mukaan maaseutukuntien osalta ei voitu välttää erillistä suostuntataksoitusta, koska kunnallistaksoitus useimmissa kunnissa toimitettiin erilaisten perusteiden mukaan.

[9] Ks. Wikström: 1985 s. 68.

[10] KM 1911:12 a I, s. 1 ja 2.

[11] KM 1911:12 a I, s. 20, 26, 27, 270–272, 280 ja 281.

kuntien varaintarve katettaisiin pääasiassa maa-, rakennus- ja elinkeinoveroilla. Lainvalmistelukunnan ehdotuksen mukaan tilanne olisi siten valtion- ja kunnallisverotuksessa kääntynyt päälaelleen. Valtionverotuksessa reaaliverot olisi korvattu tuloverolla ja kunnallisverotuksessa päinvastoin[12].

Lainvalmistelukunnan mietintö merkitsi eräänlaista käännekohtaa tuloverotuksemme historiassa. Nyt *tuloverotusta esitettiin välittömässä valtionverotuksessa pääasialliseksi tulonlähteeksi*. Samaan aikaan *alettiin korostaa oikeudenmukaisen ja verovelvollisen todellisen veronmaksukyvyn huomioon ottavan verotuksen tärkeyttä*. On selvää, että tämä asetti verotusmenettelylle ja erityisesti virallisperiaatteelle kasvavia muutospaineita. Lainvalmistelukunta ilmaisi asian seuraavasti: ”Sillä tuloverotus, jonka omituinen sisällys on siinä, että se pyrkii tavoittamaan todellista verokykyä, ei voi niinkuin muut veromuodot tyytyä ainoastaan sellaisten asianhaarain ilmi ja todeksi saamiseen, jotka merkitsevät eli osoittavat vain sanotun kyvyn erityisiä puolia, vaan täytyy sen päin vastoin voida apunaan käyttää kaikkia niitä seikkoja, joihin tämä kyky kokonaisuudessaan perustuu, ja siis saada ne ilmi niin tarkasti kuin yleensä mahdollista on. Jos nimittäin ainoastaan yhdellä näistä seikoista luetaan olevan melkoisesti muu arvo kuin sillä todellisesti on, johtuu siitä, että verotus tulee virheelliseksi ja epäoikeaksi”[13]. Tuloverorasituksen kasvaessa verotuksen toimittavan elimen oli hankittava entistä tarkempi tieto verovelvollisen kulloisistakin veronmaksukykyyn vaikuttavista olosuhteista. Tätä edellytti myös se, että tulosta ehdotettiin vähennettäväksi luonnollisten vähennysten lisäksi erinäisiä *huojennuksia alentuneen veronmaksukyvyn perusteella*[14].

Muuttuneessa tilanteessa lainvalmistelukunta haki oppia ulkomailta, etenkin Preussista. Verotusmenettelyn osalta lainvalmistelukunnan ehdotukset perustuvat pitkälti Preussin vuoden 1891 tuloverolakiin (Preussische Einkommensteuergesetz vom 24 Juni 1891)[15]. Mietinnössä ehdotettiin, että valtionverotuksen toimittaisivat kolmenlaiset elimet, nimittäin valmistelu-, taksoitus- ja tutkijalautakunnat. Verotuksen valmistelua varten ehdotettiin perustettaviksi alueellisia, kunnallishallinnon yhteyteen asetettuja valmistelulautakuntia, jotka olisivat koostuneet puheenjohtajasta ja tarpeeksi monesta jäsenestä. Valmistelulautakunnan tärkein tehtävä oli mietinnön mukaan laatia valmistelualueen verovelvollisista luettelo, missä tuli antaa tarvittavia selvityksiä verovelvollisten tulo- ja varallisuusolosuhteista. Liberalistisen ajattelun syrjäytymistä osoittaa se, että lainvalmistelukunnan mietinnössä nimenomaisesti todetaan, että valmistelulautakunta olisi tarvittaessa ollut velvollinen täydentämään saamiaan tietoja ja ilmoituksia sellaisilla selvityksillä, joilla olisi saattanut olla merkitystä verotuksessa. Valmistelulautakunnan kykyyn selvittää verotuksen pohjana olevia tosiseikkoja luotettiin niin paljon, että sille oltiin valmiita

[12] KM 1911:12 a I, s. 346–356 ja 362–364.
[13] KM 1911:12 a I, s. 314.
[14] Ks. KM 1911:12 a I, s. 355 ja 356.
[15] Preussin vuoden 1891 tuloverolakia on laajasti selostettu lainvalmistelukunnan mietinnössä. Ks. KM 1911:12 a I s. 219 ss.

myöntämään oikeus ehdottaa säädettyä määrää pienempien tulojen taksoitusmäärät[16]. Varsinaisen taksoituksen toimittaminen oli tarkoitus uskoa useiden valmistelualueiden yhteiselle taksoituslautakunnalle. Sen oli määrä toimittaa taksoitus valmistelulautakunnalta saamiensa tietojen sekä tarvittaessa viran puolesta hankkimiensa lisäselvitysten perusteella[17].

Mietinnön mukaan verovelvolliselle ja kruununasiamiehelle tuli taata yhtäläinen oikeus hakea lääninhallituksessa kokoontuvassa tutkijalautakunnassa valittamalla muutosta taksoituslautakunnan toimenpiteeseen. Tutkijalautakunnalle osoitetussa valituksessa voitiin mietinnön mukaan pätevästi vedota sekä itse taksoitusmenettelyssä sattuneeseen virheeseen että virheellisesti arvioituun tosiseikkaan[18]. Viimeksi mainitun tehtävän osalta lainvalmistelukunta totesi seuraavaa: ”Tämä tehtävä käsittää ei ainoastaan velvoituksen tutkia mitä valituksessa on esiintuotu ja toiselta puolen sitä vastaan ehkä muistutettu, vaan myös osoituksen tutkijalautakunnalle tarpeen tullen itse ryhtyä vahvistamaan kysymyksessä olevan henkilön tulo- ja varallisuussuhteet. Lautakunnalla tulee siis, olematta rajoitettu jo olemassa olevaan taikka asianosaisten esittämään todistukseen, olla valta toimia itsenäisesti tämän todistusaineiston täydentämiseksi ja muutoin ehkä saatavissa olevain tietojen hankkimiseksi kaikista sellaisista verovelvollisen taloudellisista ja henkilökohtaisista olosuhteista, joita on otettava huomioon arvosteltaessa hänen velvollisuuttaan maksaa veroa. Ja kun tämä toiminta itse asiassa käsittää samat kohdat, jotka muodostavat varsinaisen veronpanemisen, on epäilemättä välttämätöntä myöntää tutkijalautakunnalle, taksoitusviranomaisena, valta käyttää kaikkia taksoituksen toimittamista varten yleensä määrättyjä tai sallittuja välikappaleita ja keinoja”[19]. Viran puolesta tapahtuvan asian selvittämisen kannalta lainvalmistelukunnan mietintö on käänteentekevä. Verotuksen toimittaville ja muutoksenhakuelimille asetettiin aiempaa täsmällisemmin *velvollisuus tarvittaessa ex officio selvittää verotuksen perustana olevia tosiseikkoja*. Mietintö osoittaa sen, ettei veronsaajan kannalta tuottavaa ja samanaikaisesti oikeudenmukaista tuloverotusta voida toteuttaa ilman tällaista velvoitetta.

Lainvalmistelukunta ehdotti vielä yhden valitusasteen käyttöönottoa tutkijalautakunnan jälkeenkin. Verovelvollisella ja kruununasiamiehellä olisi mietinnön mukaan ollut yhtäläinen oikeus hakea tutkijalautakunnan päätökseen, tosin ainoastaan oikeudellisella perusteella, muutosta koko maalle yhteisessä yleisessä revisionioikeudessa[20]. Revisionioikeudelle ei haluttu antaa oikeutta selvittää tosiseikkoja,

---

[16] KM 1911:12 a I, s. 319 ja 358. Ajatus valmistelulautakunnista oli lainattu suoraan Preussin tuloverolaista. Myös valmistelulautakunnille ehdotetut tehtävät ja velvollisuudet oli kopioitu lähes suoraan Preussista. Ks. KM 1911:12 a I, s. 235–239.

[17] KM 1911:12 a I, s. 319, 326 ja 327. Preussin taksoituslautakuntien tehtävistä ks. KM 1911:12 a I, s. 240–242.

[18] KM 1911:12 a I, s. 338, 339 ja 362.

[19] KM 1911: 12 a I, s. 340.

[20] Preussissa tuloverotusta koskevien riitaisuuksien tutkiminen oli ylimmässä asteessa uskottu ylihallinto-oikeudelle. Valitusperusteiksi kelpasivat ainoastaan väärä lain soveltaminen tai virheellisyys verotusmenettelyssä. Ks. KM 1911:12 a I, s, 244–246.

koska siltä arveltiin puuttuvan tarpeellinen paikallistuntemus. Tälle oikeusasteelle oli mietinnön mukaan mahdollista keskittää myös kunnallistaksoitusta koskevien valitusten ylin ratkaisuvalta[21].

Valtion etu valmistelu-, taksoitus- ja tutkijalautakunnissa haluttiin turvata siten, että niiden puheenjohtajat ja mahdollisesti muutamat muut jäsenet olisi valittu kruunun puolesta. Puheenjohtajien oli määrä olla verotusasioihin hyvin perehtyneitä ja kokeneita henkilöitä. Lautakuntien muiden jäsenten valitseminen kuului ehdotuksen mukaan kunnan äänioikeutetuille ja verovelvollisille jäsenille tai kunnan edustajille. *Lautakuntien puheenjohtajille ehdotettiin annettavaksi laajat valtuudet*[22]. Heidän oli määrä paitsi johtaa puhetta lautakuntien kokouksissa ja käyttää niissä äänivaltaa myös hankkia niitä lisäselvityksiä, joita tarvittiin verotuksen toimittamiseksi. Vielä taksoitus- ja tutkijalautakuntien puheenjohtajille esitettiin annettavaksi oikeus itsenäisesti hakea muutosta ylemmältä asteelta, mikäli kruunun oikeutta oli verotuksessa loukattu. Ehdotus kuvastaa muuttunutta ajattelutapaa, jolla asian selvittäminen haluttiin turvata. Tosiasioita vastaavan, oikeudenmukaisen verotuksen toimittaminen oli keskeinen tavoite, jonka saavuttaminen haluttiin varmistaa nimittämällä lautakuntiin puheenjohtajan ominaisuudessa verotukseen perehtynyt kruunun edustaja. Lautakuntien puolueettomuuden vaatimus saattoi jäädä toissijaiseen asemaan[23].

> Lainvalmistelukunnassa tuotiin esiin useita jo aikaisemminkin mainittuja näkökohtia, jotka puhuivat ilmoitusvelvollisuuden käyttöönottoa vastaan. Ensinnäkin epäiltiin, että useat verovelvolliset eivät osanneet laskea vuosituloaan ja varallisuuttaan. Etenkin maaseudulla suuri joukko ihmisiä eli lähes yksinomaan luontaistalouden varassa, mikä vaikeutti ilmoitusvelvollisuuden täyttämistä. Verovelvollisille arveltiin olevan vastenmielistä paljastaa ammattisalaisuuksiaan tai muita sen kaltaisia arkaluontoisia tietoja. Ilmoitusvelvollisuuden käyttöönottoa vastustettiin myös sillä perusteella, että se olisi johtanut yleisen lainkuuliaisuuden heikkenemiseen[24]. Ilmoitusvelvollisuutta puoltavat seikat pääsivät kuitenkin voitolle. Lainvalmistelukunta katsoi, ettei oikeudenmukaista tuloverotusta voitu toteuttaa ilman ilmoitusvelvollisuutta. Ilmoitusvelvollisuuden katsottiin lisäävän halukkuutta kirjanpitoon, mikä paransi saatavan tiedon luotettavuutta. Ilmoitusvelvollisuuden täyttämisessä esiintyviä hankaluuksia katsottiin voitavan lievittää laatimalla tarkoituksenmukaisia ilmoituskaavoja sekä tarjoamalla verovelvolliselle maksutonta neuvontaa. Yleinen kansalaisvelvollisuudentunto ja oikeuskäsitys oli muokattava sellaiseksi, että se vähitellen hyväksyi ilmoitusvelvollisuuden ja sitä tukevat kontrollikeinot[25].

---

[21] KM 1911:12 a I, s. 341–345 ja 362.
[22] Lautakuntien puheenjohtajille esitetyt laajat valtuudet olivat jälleen peräisin Preussin tuloverojärjestelmästä. Ks. KM 1911:12 a I, s. 240 ja 241.
[23] KM 1911:12 a I, s. 317, 318 ja 359.
[24] KM 1911:12 a I, s. 320 ja 321.
[25] KM 1911:12 a I, s. 321–324.

Lainvalmistelukunta esitti vuoden 1894 valtiopäivillä käsitellyn ehdotuksen tavoin otettavaksi käyttöön sanktioidun, sekä tuloja että varallisuutta koskevan *ilmoitusvelvollisuuden*. Velvollisuus oli kuitenkin tarkoitus saattaa voimaan siten rajoitettuna, ettei se olisi koskenut tiettyä minimimäärää pienempiä tuloja. Näiden osalta taksoitettava määrä oli tarkoitus ehdottaa jo valmistelevassa menettelyssä. Lisäksi arvionvaraisia tuloja ei olisi tarvinnut ilmoittaa tarkasti, vaan näiden osalta olisi riittänyt pelkkien arvioon vaikuttavien seikkojen ilmoittaminen. Liberalismin perinne vaikutti esitykseen vielä niin voimakkaasti, että verovelvollisille haluttiin varata tilaisuus yksityisesti täyttää ilmoitusvelvollisuutensa sopivista jäsenistä kokoonpannulle taksoituslautakunnan jaostolle, mikäli ammattisalaisuuden tai muun tähän verrattavan arkaluontoisen tiedon salassapysymisen katsottiin muutoin vaarantuvan[26].

Ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnit ehdotettiin sanktioitaviksi sekä välillisin että välittömin keinoin. Ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnistä olisi saattanut ensinnäkin seurata valitusoikeuden menetys. Tämän lisäksi verovelvolliselle ehdotettiin asetettavaksi sovelias rangaistusseuraamus sen tapauksen varalle, että hän, erityisen kehotuksen saatuaankin, niskoitteli velvollisuutensa täyttämisessä[27]. Ehdotukset olivat hyvin saman kaltaisia kuin vuoden 1894 esityksessä.

Tehtäviensä täyttämiseksi taksoitusviranomaisilla olisi ollut oikeus saada tietoja eri julkisista laitoksista ja virastoista sekä ilmoituksia yksityisiltä henkilöiltä, laitoksilta ja yhtiöiltä. Verovelvollisen olisi tullut tarvittaessa antaa veroilmoitustaan täydentäviä tietoja. Ylemmälle taksoitusviranomaiselle tuli lainvalmistelukunnan mukaan taata oikeus tarvittaessa hankkia *alemman taksoitusviranomaisen lausunto*. Taksoitusviranomaisella olisi ollut oikeus joko verovelvollisen pyynnöstä tai omasta aloitteestaan järjestää verovelvollisen *suullinen kuuleminen*, joskaan lainvalmistelukunta ei pitänyt verovelvollisten pakottamista suulliseen käsittelyyn soveliaana. Taksoitus- ja tutkijalautakunnille (tai ainakin viimeksi mainituille) ehdotettiin oikeutta joko itse kuulustella tai valallisesti tuomioistuimen edessä *kuulustuttaa todistajia tai asiantuntijoita*. Vielä taksoitusviranomaisille esitettiin annettavaksi *oikeus saada nähdäkseen verovelvollisen kirjanpito*. Mikäli vaadittua kirjanpitoa ei olisi esitetty tutkijalautakunnalle, tällä olisi ehdotuksen mukaan ollut oikeus jättää valitus tutkimatta. Kirjanpidon esittämisen aiheuttamia haittoja pyrittiin minimoimaan siten, että kirjanpito voitiin mietinnön mukaan esittää vain lautakunnan puheenjohtajan tai joidenkin harvojen jäsenten tarkastettavaksi. Edellä esitettyjä selvityskeinoja ei pidetty verovelvollisten kannalta pelkästään haitallisina ja aikaa vievinä rasitteina, vaan ne koettiin *verovelvollisen oikeusturvan takaaviksi elementeiksi*. Ehdotetun uudistuksen arveltiin mm. lisäävän halukkuutta pitää tuloista ja menoista kirjaa. Perukirjoitus tuli lainvalmistelukunnan mielestä järjestää siten, että sen avulla saataisiin selvitys pesän tilasta ja siitä, oliko vainaja täyttänyt kuolemaansa edeltäneinä vuosina verovelvollisuutensa. Mikäli vainajan olisi havaittu

[26] KM 1911:12 a I, s. 359 ja 360.
[27] KM 1911:12 a I, s. 324, 325 ja 360.

tehneen verovilppiä, olisi kavallettu vero voitu lainvalmistelukunnan esityksen mukaan ottaa perillisiltä. Perukirjaa oli tarkoitus hyödyntää myös perillisten tuloja ja varallisuutta taksoitettaessa. Vielä lainvalmistelukunta ehdotti, että veroluettelot oli veronkavallusten minimoimiseksi pidettävä julkisina[28].

Mikäli verovelvollinen oli vilpillisesti tai jonkin erehdyksen seurauksena välttynyt verolta, voitiin se ehdotuksen mukaan panna hänen maksettavakseen *jälkitaksoituksessa*. Mikäli vainajan olisi havaittu edellä kuvatussa tarkastuksessa tehneen verovilppiä, olisi jälkitaksoitus saatettu ulottaa myös perillisiin. Tällöin verovastuun ylärajaksi ehdotettiin kuitenkin pesäosuuden määrää. Muutoinkin jälkitaksoituksen toteuttamiselle ehdotettiin lyhyehköä määräaikaa[29].

Veroilmoitusten luotettavuuden takaamiseksi ja yleisen lainkuuliaisuuden lisäämiseksi lainvalmistelukunta ehdotti *veronkavallustapauksia* varten säädettäväksi rikoslain 38 luvun 11 §:n tarkoittaman rangaistuksen lisäksi erityisen taloudellisen lisäsanktion. Edelleen lainvalmistelukunnassa esitettiin ajatus, jonka mukaan rikoslain veronkavallusta koskevia säännöksiä olisi kovennettava niin, että veronkavalluksesta tehtäisiin petosrikos[30].

> Sen varalle, että välittömän verotuksen uudistaminen raukeaisi, lainvalmistelukunta laati erillisen ehdotuksen maaverolainsäädännön pahimpien puutteiden korjaamiseksi[31]. Lainvalmistelukunnan epäilyt osoittautuivat oikeiksi, sillä välittömän verotuksen uudistamiseen tähtäävä valmistelutyö käynnistyi seuraavan kerran vasta vuonna 1905[32] [33].

---

[28] Ks. KM 1911:12 a I, s. 319, 327–334, 338, 360 ja 361. Myös Preussissa veroviranomaisille varatut asian selvityskeinot olivat hyvin saman tyyppiset Ks. KM 1911:12 a I, s. 241 ja 242.
[29] KM 1911:12 a I, s. 337, 338 ja 361.
[30] KM 1911:12 a I, s. 336, 337 ja 361.
[31] KM 1911:12 a I, s. 364 ss.
[32] Ks. Wikström: 1985 s. 72 ja 73.
[33] Valmistelutyön pohjalta tehtiin useita anomusehdotuksia vuosien 1907 ja 1908 valtiopäivillä. Vuoden 1907 valtiopäivillä Aug. Hjelt, E. Nevanlinna ja J.K. Paasikivi y.m. tekivät anomusehdotuksen uuden verotusjärjestelmän aikaansaamiseksi. Ks. anomusehdotus 182. Hjelt, Aug., y.m.: Uuden verotusjärjestelmän aikaansaamisesta/1907 vp./Liitteet II. Maaverojen poistamiseksi Kyösti Kallio, Santeri Alkio y.m. tekivät anomusehdotuksen, jonka mukaan maaverot oli korvattava asteittain nousevalla tulo- ja perintöverolla ja sitä täydentävällä omaisuusverolla. Ks. anomusehdotus 22. Kallio, Kyösti, y.m.: Uutta verolakia koskevan arm. esityksen pyytämisestä ensi valtiopäiville./1907 vp./Liitteet II. Aug. Hjeltin anomusehdotus lähetettiin valtiovarainvaliokuntaan, joka ei ennättänyt antaa asiasta lausuntoaan. Hjelt uudisti anomusehdotuksensa vuoden 1908 valtiopäivillä. Ks. anomusehdotus 153. Hjelt, Aug., y.m.: Uuden verotusjärjestelmän aikaansaamisesta/1908 vp./Liitteet II. Myös Kyösti Kallio uudisti ehdotuksensa samoilla valtiopäivillä. Ks. anomusehdotus 23. Kallio, Kyösti, y.m.: Uutta verolakia koskevan arm. esityksen antamisesta Eduskunnalle/1908 vp./Liitteet II. Valtiovarainvaliokunnan mietintö valmistui valtiopäivien hajottamisen vuoksi vasta vuoden 1908 toisilla valtiopäivillä. Asian käsittely vuoden 1908 toisilla valtiopäivillä päättyi siihen, että eduskunta päätti anoa Keisarilliselta Majesteetilta, että tämä antaisi hallituksen viipymättä kartoittaa silloisen verotusjärjestelmän puutteet ja laatia ehdotuksen niiden poistamiseksi sekä uuden, oikeudenmukaisemman ja valtion kasvavan rahantarpeen tyydyttävän verojärjestelmän aikaansaamiseksi. Ks. EA/AM 6/1908 II vp./A V 2. Eduskunnan alamainen anomus noudatteli valtiovarainvaliokunnan kannanottoja. Anomusehdotuksien käsittelystä lähemmin ks. Wikström: 1985 s. 73–76.

3.3. VALTION VEROKOMITEA

> Senaatti asetti joulukuun 1 päivänä 1908 valtion verokomitean, jonka tuli aikaisemmin suoritettujen esitöiden pohjalta tehdä yksityiskohtainen ehdotus yleisen valtion tulo- ja varallisuusveron voimaansaattamiseksi. Komitean oli myös annettava lausunto siitä, mitä muutoksia näiden uusien verojen säätämisen yhteydessä tuli tehdä maamme tuolloin voimassa olleeseen verotusjärjestelmään[34]. Viittauksella aikaisemmin suoritettuihin esitöihin tarkoitettiin lähinnä vuonna 1898 julkaistua lainvalmistelukunnan mietintöä. Verokomitea ei koskaan saanut toimeksiantoaan loppuun suoritettua, vaan se hajosi vuonna 1915 tekemättä konkreettista ehdotusta tuloveron käyttöönotosta[35].

Verokomitean toimesta laadittiin mm. mielenkiintoinen katsaus valtion tulo- ja varallisuusverotukseen Euroopassa. Tällainen katsaus oli tosin sisältynyt jo lainvalmistelukunnan mietintöön[36], mutta verokomitean toimesta esitystä paranneltiin tältä osin ja se saatettiin ajan tasalle. Selvitystyön laati oikeustieteen tohtori Karl Willgren[37]. Tutkimustyön tuloksena *eurooppalaisen tuloverotuksen ja verotusmenettelyn vaikutukset* alkoivat vähitellen yhä selvemmin näkyä maamme verolainsäädännössä.

Willgren oli tuloverotuksen vankkumaton kannattaja. Willgrenin mukaan tuloverotus oli toiminut hyvin sellaisissa valtioissa, joissa oli otettu käyttöön pakolliset verovelvollisten veroilmoitukset sekä ankara tutkinta ja joissa veromäärät oli pidetty kohtuullisten rajojen sisällä[38]. Willgren painotti verotusmenettelyä säätelevien normien merkitystä oikeudenmukaisessa tuloverotuksessa. Willgrenin mukaan verotusmenettely tuli järjestää siten, että jokaisen verovelvollisen tulo otettiin selville mahdollisimman suurella tarkkuudella[39].

Willgrenin mukaan verojen maksuunpano ja kanto sekä tähän liittyvä hallinto oli pidettävä erillään taksoituksesta ja muutoksenhausta taksoitukseen. Willgrenin mukaan valtion hallintoviranomaisten tehtävien tuli rajoittua viimeksi mainittujen tehtävien osalta lähinnä valtion edun valvomiseen taksoituksessa ja sen valmistelussa sekä muutoksenhakukeinojen käyttämiseen väärän taksoituksen oikaisemiseksi. Verotusmenettelyn Willgren luokitteli viranomaisaloitteisuuden osalta inkvisitorisen rikosprosessin ja asianosaisten sovitteluun tähtäävän siviili- tai hallinto-oikeudellisen prosessin välimaastoon[40]. Nykyaikaisessa tuloverotuksessa noudatettavaa virallisperiaatetta Willgren luonnehti seuraavasti: ”Verotusviranomaisten asema johtuu tällöin heidän laissa säädetystä velvollisuudestaan viran puolesta ottaa selvä verovelvollisen persoonallisista olosuhteista. Tuloverovelvollisella sitävastoin ei

---

[34] KM 1911:12 a I, s. 1.
[35] Verokomitean vaiheista ks. Wikström:1985 s. 76–78.
[36] Ks. KM:1911:12 a I, s. 3 ss.
[37] Ks. KM 1911:12 b II, esipuhe.
[38] KM 1911:12 b II, s. 585–587.
[39] KM 1911:12 b II, s. 488 ja 489.
[40] KM 1911:12 b II, s. 489 ja 490.

ole mitään varsinaista todistusvelvollisuutta prosessimerkityksessä. Kuitenkin verolait panevat hänelle jokseenkin pitkälle menevän velvotuksen avustamaan ja edistämään verotusviranomaisten tutkistelemuksia. Tästä periaatteesta johtuvat tuloverolakien määräykset, jotka koskevat velvollisuutta tehdä oma veroilmotus, antaa viranomaisten ottaa selko liikkeen kirjanpidosta, vastata määrättyihin kysymyksiin, jotka mainitut viranomaiset ovat tehneet puheenaolevassa tarkotuksessa y.m."[41] .

Itse tulontaksoitusta edelsi useissa Euroopan valtioissa *valmisteleva taksoitusmenettely*, jonka tarkoituksena oli koota verotuksen perustaksi pantava aineisto niin täydellisesti kuin mahdollista. Valmistelussa laadittiin myös luettelo potentiaalisista verovelvollisista. Taksoitusta valmistelevalla viranomaisella oli oikeus saada yksityishenkilöiltä verotuksen toimittamiseksi tarpeellisia veroilmoituksia. Tämän lisäksi sillä oli oikeus saada toisilta viranomaisilta tarvitsemiaan tietoja. Taksoitusta valmistelevan elimen tuli tarvittaessa viran puolesta täydentää eri tahojen ilmoitusten avulla saamiaan tietoja[42] .

Willgrenin mukaan oikeudenmukainen ja luotettava tuloverotus edellytti välttämättä verovelvollisen antamaa veroilmoitusta. *Pakollinen veroilmoitus* oli tuolloin jo otettu käyttöön lähes kaikissa niissä Euroopan valtioissa, joissa oli kehittynyt tuloverotus. Poikkeuksen muodostivat ainoastaan eräät Sveitsin kantonit, Luxemburg ja Norja. Yleisimmin Euroopassa oli käytössä ilmoitusjärjestelmä, jossa säädettyä määrää pienemmät tulot oli vapautettu ilmoitusvelvollisuudesta. Tällöinkin verovelvolliselta voitiin vaatia erikseen veroilmoitus. Yhtiöiden ja taloudellisten yhdistysten oli yleisesti liitettävä veroilmoitukseensa vuosikertomuksensa ja tilinpäätöksensä sekä yhtiökokousten niiden johdosta tekemät päätökset. Verovelvollisilla, joiden ei ollut pakko antaa veroilmoitustaan, oli oikeus jättää se. Yleensä veroilmoitus oli tehtävä kirjallisesti, mutta myös suullinen ilmoitus oli sallittu mm. Preussissa, Itävallassa, muutamissa Sveitsin kantoneissa ja Unkarissa[43] .

Willgren erotti ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntitapausten osalta *välillisen ja välittömän veroilmoituspakon*. Edellinen tarkoitti sitä, että ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti sanktioitiin valitusoikeuden menetyksellä. Jälkimmäinen puolestaan merkitsi sitä, että sanktiointi tapahtui sopivalla välittömällä pakkokeinolla. Willgrenin mukaan nykyaikainen tuloverolainsäädäntö nojautui välillisen veroilmoituspakon varaan, jollainen oli käytössä mm. useimmissa Saksan valtioissa ja Sveitsin

---

[41] KM 1911:12 b II, s. 490. Willgrenin tutkimustulosten perusteella voidaan havaita, että maamme tuloverotus oli useissa suhteissa jäänyt eurooppalaisesta kehityksestä jälkeen: Veroviranomaisten selvitysvelvollisuus oli maassamme puutteellisesti säännelty. Pysyvää valtion tuloverotusta ja tätä tukevaa yleistä ilmoitusvelvollisuutta ei ollut käytössä. Vähennysoikeuden saamiseksi verovelvollisille asetettiin maassamme erityinen näyttövelvollisuus.

[42] Willgren mainitsee, että mm. Preussissa, useissa muissa Saksan valtioissa, Itävallassa, Unkarissa, Tanskassa ja Ruotsissa oli käytössä erillinen valmisteleva taksoitusmenettely. Sen sijaan esim. Ranskassa, Luxemburgissa, Hollannissa ja eräissä Sveitsin kantoneissa tällaista menettelyä ei ollut. Ks. KM 1911:12 b II, s. 492–501.

[43] KM 1911:12 b II, s. 502–505.

kantoneissa[44]. Yleinen periaate oli kuitenkin se, että mikäli verovelvollinen kykeni osoittamaan ilmoitusvelvollisuutensa laiminlyönnille päteviä syitä, ei hänelle koitunut haitallisia seuraamuksia. Willgren kuitenkin toi esille uuden näkemyksen, jonka mukaan valitusoikeuden menetys ei välttämättä ollut oikea seuraamus ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnistä. Tämä näkemys oli lähtenyt liikkeelle Preussissa vuonna 1906 toimeenpannusta tuloverotuksen uudistuksesta, jonka mukaan ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnistä seurasi valitusoikeuden menetyksen sijasta veronkorotus. Vastaavantyyppinen uudistus oli toteutettu myös Baijerissa. Valtionkin edun katsottiin vaativan sitä, että verotus muodostui niin objektiivisesti oikeaksi kuin mahdollista. Valitusoikeuden riistäminen verovelvolliselta saattoi olla kohtuutonta, koska taksoitusviranomaiset syyllistyivät usein ilmeisiin virheisiin. Petollisessa tarkoituksessa annetusta väärästä tai epätäydellisestä veroilmoituksesta seurasi usein sakko, joka vastasi verosummaa kerrottuna jollakin lukumäärällä. Rangaistus vaihteli veron kaksinkertaisen ja kymmenkertaisen määrän välillä[45].

Nykyaikainen tuloverotus edellytti Willgrenin mukaan onnistuakseen, että verovelvollisten antamat ilmoitukset olivat mahdollisimman oikeita ja täydellisiä. Toisaalta verovelvollisia ei voitu pakottaa tekemään esim. liian monimutkaisia laskelmia tai antamaan enempää tietoja kuin verotuksen toimittaminen välttämättä vaati. Willgren kiinnitti huomiota siihen, että Preussissa oli mahdollista *arvionvaraisten erien* osalta tarkkojen numeroarvojen sijasta ilmoittaa ne perusteet, joiden nojalla taksoituslautakunta saattoi määrittää verotettavan tulon. Vastaavanlaisia säännöksiä oli mm. useissa muissa Saksan valtioissa ja Itävallassa. Eräissä eurooppalaisissa tuloverolaeissa oli säännös, jonka mukaan verovelvollisen varsinaisen taksoituspiirin ulkopuolella harjoittamasta elinkeinosta tai varsinaisen taksoituspiirin ulkopuolella sijaitsevasta maaomaisuudesta oli annettava erillinen veroilmoitus. Yleinen eurooppalainen käytäntö oli, että veroilmoitus tuli antaa parhaimman ymmärryksen ja omantunnon mukaan[46]. Veroilmoitusten sisällöllistä täydellisyyttä ja tarkastettavuutta pyrittiin parantamaan ottamalla yleisesti käyttöön kuhunkin tarkoitukseen sopivia veroilmoituskaavakkeita. Verovelvollisen antamalla veroilmoituksella oli yleisesti Euroopassa jonkinlaisen *presumption asema*. Preussissa veroilmoituksesta voitiin poiketa vain erityisen kuulemismenettelyn jälkeen, jossa verovelvolliselle

---

[44] Vaikka verovelvollinen oli laiminlyönyt ilmoitusvelvollisuutensa, voitiin verotusta muuttaa Tanskassa valitusteitse, mikäli verovelvollinen osoitti, että hänen tulonsa oli taksoituksessa arvioitu 25 prosenttia hänen todellisia tulojaan suuremmiksi. Tällöin veroa määrättiin todellisten tulojen mukaan 15 prosentin lisäyksellä. Eräissä välillistä veroilmoituspakkoa hyödyntävissä valtioissa oli otettu käyttöön lisäsanktiona eräänlainen veronkorotus, mikäli verovelvollinen ei täyttänyt ilmoitusvelvollisuuttaan senkään jälkeen, kun häntä oli siihen erikseen kehotettu. Tällainen järjestelmä oli käytössä mm. eräissä Sveitsin kantoneissa ja Saksan valtioissa sekä Ruotsissa. Jo lainvalmistelukunta oli ehdottanut, että maassamme tulisi ottaa käyttöön vastaavan tyyppinen järjestelmä. Suoranainen veroilmoituspakko sakkoineen tai veronkorotuksineen oli käytössä mm. eräissä Saksan valtioissa, Itävallassa, Unkarissa, eräissä Sveitsin kantoneissa ja Hollannissa. Ks. KM 1911:12 b II, s. 505–513.

[45] KM 1911:12 b II, s. 511–515.

[46] Viimeksi mainittua vaatimusta ei kuitenkaan ollut Itävallan ja Unkarin tuloverolaeissa. Ks. KM 1911:12 b II, s. 516–519.

tuli varata tilaisuus esittää selvitystä havaituista seikoista[47].

Euroopassa oli yleisesti käytössä menettely, jossa verovelvollisen oli verotusviranomaisen vaatimuksesta täydennettävä veroilmoitukseensa sisältyneitä tietoja. Tällainen *täydentävä ilmoitus* annettiin yleensä kirjallisesti, mutta joissakin tapauksissa, kuten Preussissa, eräissä muissa Saksan valtioissa, Itävallassa, Unkarissa, Tanskassa ja Ruotsissa täydentäviä tietoja voitiin antaa suullisesti. Varsin yleinen oli myös menettely, jossa tietoja oli annettava muiden verotukseen vaikuttavista seikoista. Esim. työnantajat saattoivat usein olla velvollisia ilmoittamaan maksamansa palkat ja eläkkeet luontoisetuineen, vakuutusyhtiöt ja elinkorkolaitokset maksamansa suoritukset, osake- ja pankkiyhtiöt osakkailleen maksamansa voitto-osuudet sekä virkaholhoojat holhottiensa tulot[48].

Yleisesti ottaen eurooppalainen tuloverotus nojasi *vapaaseen todisteiden harkintaan*. Verovelvollisella ja veronsaajan edustajalla oli periaatteessa yhtäläiset todistelukeinot käytettävissään. Virallisperiaate leimasi useita eurooppalaisia tuloverolakeja. Esimerkiksi Preussin tuloverolain mukaan verovelvollisen oli taksoituslautakunnan vaatiessa esitettävä sopimuksia, velkakirjoja, kuitteja ja muuta tarvittavaa kirjallista aineistoa verotuksen toimittamisen perustaksi. *Liikekirjanpito* oli kaikkialla Euroopassa käytössä todistelukeinona. Unkarin tuloverolain mukaan verovelvollisen tuli liittää veroilmoitukseensa voitto- tai tappiotili, mikäli hän oli kirjanpitovelvollinen. Unkarin tuloverolainsäädäntö mahdollisti myös verovelvollisen kirjanpidon tarkastuksen ilman verovelvollisen suostumusta. Myös Preussissa ja muutamissa muissa Saksan valtioissa verovelvollisen oli vaadittaessa esitettävä kirjanpitonsa taksoituslautakunnalle, mutta laiminlyönnin varalle ei ollut säädetty sanktiota. Eräissä Saksan valtioissa ja Itävallassa kirjanpidon esittäminen taksoitusviranomaiselle riippui pelkästään verovelvollisen harkinnasta. Valitusasteella oli yleensä samanlainen oikeus vaatia tosiasiaselvitystä kuin taksoitusviranomaisellakin. Useissa Saksan valtioissa tutkijalautakunta saattoi jättää valituksen tutkittavaksi ottamatta, mikäli verovelvollinen ei toimittanut sille vaadittuja lisäselvityksiä. Muutoksenhakuelimellä oli eräissä Euroopan valtioissa oikeus *kuulustuttaa asiantuntijoita ja todistajia*[49].

Kaikissa niissä valtioissa, joissa tuloverotus nojasi verovelvollisen veroilmoitukseen, oli omaksuttu ankara *salassapitovelvollisuus* verovelvollisen ilmoittamien taloudellisten tietojen suhteen. Salassapitovelvollisuus koski sekä taksoituksen toimittavan elimen jäseniä että sen käyttämiä todistajia ja asiantuntijoita. Salassapitosäännöksiä rikkovaa virkamiestä voitiin tavallisesti rangaista kuten virkavirheestä.

---

[47] Vastaavantyyppinen kuulemismenettely oli käytössä myös Ruotsissa. Mikäli veroilmoituksesta kuitenkin poikettiin ilmoittamatta tästä verovelvolliselle, saattoi tämä valittaa verotuksestaan kamarioikeudelle sen estämättä, ettei hän ollut ensin tehnyt valitusta tutkijalautakunnalle. Ks. KM 1911:12 b II, s. 519, 520, 543, 573 ja 574.

[48] Muiden kuin verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuutta koskevia säännöksiä oli otettu käyttöön mm. Preussissa, eräissä muissa Saksan valtioissa, Itävallassa, Unkarissa, Tanskassa ja Ruotsissa. Ks. KM 1911:12 b II, s. 521–526.

[49] KM 1911:12 b II, s. 527–530.

Tavallisia rangaistuksia olivat myös sakko ja jopa vankeus. Eräissä valtioissa salassapito ulotettiin myös taksoitusluetteloihin. Näin meneteltiin esim. Preussissa ja eräissä muissa Saksan valtioissa. Toisen vallinneen käsityskannan mukaan veroluettelot oli julkaistava, minkä katsottiin ehkäisevän verovilppiä. Veroluettelot olivat julkisia mm. useissa Sveitsin kantoneissa, tietyissä Saksan valtioissa, Itävallassa, Unkarissa, Ruotsissa ja Norjassa[50].

Willgrenin mukaan *taksoitusviranomaiset oli nykyaikaisessa tuloverolainsäädännössä organisoitava siten, että niiden järjestysmuoto takasi tuloverotuksen oikeudenmukaisen ja puolueettoman toteutumisen*. Tämän vuoksi verotuksen toimittavissa elimissä oli Willgrenin mukaan sopivasti taattava sekä verovelvollisten valitsemien edustajien että valtiovallan vaikutusmahdollisuus. Willgren mainitsi, että valtion vaikutusvalta oli suuri Preussin, Pohjois-Saksan valtioiden ja Itävallan taksoituslautakunnissa. Tämä saattoi rajoittaa puolueettomuutta veronsaajan ja verovelvollisten välisessä suhteessa. Taksoituslautakuntien asiantuntemuksen tarve pakotti valitsemaan taksoituslautakuntiin valtion virkamiehiä. Yleisenä käytäntönä Euroopassa oli se, että koko taksoitustyön hoiti sama lautakunta. Poikkeuksena Willgren mainitsi Preussin, jossa valmistelulautakunta ehdotti alle 3.000 markkaa ansaitsevien osalta taksoitettavan määrän, jonka jälkeen taksoituslautakunnan puheenjohtaja vahvisti lopullisesti taksoituksen. Muiden verovelvollisten osalta taksoituslautakunta vahvisti Preussissakin taksoitussumman. Preussilainen menettely oli omaksuttu muutamissa Pohjois-Saksan valtioissa[51].

Muutamissa Euroopan maissa taksoitusviranomaisten tutkimisvelvollisuus ei rajoittunut pelkästään verovuoteen, vaan eräin edellytyksin voitiin toimeenpanna *jälkitaksoitus*. Se tuli kyseeseen mm. silloin, kun verovelvollinen oli sivuutettu verotuksessa tai hänen tulonsa oli erehdyksessä taksoitettu liian alhaisiksi tai kun verovelvollinen oli antanut veroilmoituksessaan vääriä tietoja tai jättänyt veroilmoituksen tai vaaditun selvityksen kokonaan antamatta ja jäänyt tämän johdosta kokonaan tai osittain taksoittamatta[52]. Yleensä jälkitaksoitus oli toimitettava määräajassa sen jälkeen, kun taksoituksen olisi pitänyt tapahtua, uhalla, että oikeus sen toimittamiseen muutoin menetettiin. Tämä aika oli eräissä Sveitsin osissa jopa 20 vuotta, Preussissa ja eräissä muissa Saksan valtioissa 10 vuotta ja mm. Ruotsissa 5 vuotta. Kun ei voitu osoittaa veronkavalluksen tarkoitusta, oli jälkiverotusaika yleensä lyhyempi, esim. Preussissa ja Württembergissä 3 vuotta. Jälkiverotusinstituutiota

---

[50] Eräissä Sveitsin kantoneissa veroluetteloiden julkisuutta täydensi vielä se, että yksityinenkin henkilö saattoi tehdä valituksen toisen verotuksesta. Ks. KM 1911:12 b II, s. 531–534.

[51] KM 1911:12 b II, s. 535–542.

[52] Saksassa herätti vilkasta keskustelua jälkiverotuksen oikeutus sellaisissa tapauksissa, joissa verovelvollinen oli erehdyksessä sivuutettu kokonaan verotuksessa tai hänen tulonsa oli erehdyksessä arvioitu liian alhaisiksi. Verotuksen virheellisyydet korjattiin normaalisti valitusteitse, josta jälkiverotusoikeus merkitsi poikkeusta. Verovelvollisilla ei ollut käytössään jälkiverotusta vastaavaa oikaisukeinoa. Sen sijaan oltiin yleisesti varsin yksimielisiä siitä, että jälkiverotusoikeus tuli olla sellaisissa tapauksissa, joissa veroa yritettiin tietoisesti kavaltaa. Tällainen ehdoton kanta oli omaksuttu Itävallan, Hollannin ja Ruotsin verolainsäädännössä. Ks. KM 1911:12 b II, s. 550–554.

tehosti se seikka, että kuolleen henkilön varallisuudesta oli yleensä tehtävä veroviranomaisille ilmoitus. Mikäli tämän ilmoituksen perusteella havaittiin, että vainaja oli salannut tulojaan, joutuivat pesänosakkaat vastuuseen pidätetystä verosta. Yleensä perillisten vastuu rajoittui kunkin pesäosuuden määrään. Kuolintapauksissa jälkiverotusoikeudelle oli yleensä säädetty normaalia lyhyempi vanhentumisaika, joka oli esim. Preussissa ja Württembergissä 5 vuotta, Sveitsissä yleisesti 2 vuotta, mutta joissakin sen kantoneissa 10 vuotta[53].

Mikäli verovelvollinen oli asianmukaisesti täyttänyt ilmoitusvelvollisuutensa, oli hänellä säännönmukaisesti oikeus hakea *muutosta taksoitukseen*. Vastaavanlainen oikeus taattiin Euroopassa yleisesti myös veronsaajaa edustavalle taksoituslautakunnan puheenjohtajalle tai asianomaiselle verohallinnon virkamiehelle. Yleensä verovelvollinen sai valittaa vain omasta verotuksestaan, mutta Norjassa, Tanskassa ja Tessinissä oli mahdollista tehdä valitus myös muiden verovelvollisten taksoituksesta. Eräissä Euroopan valtioissa valitusten tutkiminen oli kokonaan tai osaksi uskottu ensiasteessa taksoituslautakuntien tehtäväksi eräänlaista itseoikaisumenettelyä noudattaen. Tällainen oikaisu oli mahdollinen mm. Preussissa, useissa muissa Saksan valtioissa, Norjassa ja Hollannissa[54]. Mahdollisen oikaisuvaiheen jälkeen verovalitukset ohjautuivat yleensä ensin veto-oikeusasteeseen ja tämän jälkeen korkeimpaan valitusoikeusasteeseen[55]. Näiden erona oli se, että ensiksi mainitussa oli mahdollista vedota sekä taksoituksen tosiasiaselvitykseen liittyvään että oikeudelliseen virheeseen, kun taas viimeksi mainitussa voitiin vedota ainoastaan sen suhteen, että lakia oli sovellettu virheellisesti tai että asian käsittelyssä oli tapahtunut olennainen menettelyvirhe. Uutta tosiasiaselvitystä ei tällöin enää pääsääntöisesti hyväksytty[56].

Veto-oikeusasteen jäsenistä valitsivat yleensä enimmän osan valtion elimet, mutta mm. Preussissa ja eräissä muissa Saksan valtioissa muilla kuin valtion elinten nimittämillä edustajilla oli enemmistö. Veto-oikeusasteella oli säännönmukaisesti käytössään samat *keinot asian selvittämiseksi* kuin verotuksen toimittaneella viranomaisella. Muutoksenhakija saattoi yleensä antaa suullisen tai kirjallisen selityksen veto-oikeusasteelle. Selityksiin voitiin liittää erilaista asiakirja-aineistoa

---

[53] Ks. KM 1911:12 b II, s. 550–556 sekä 576–579.
[54] KM 1911:12 b II, s. 557–559 ja 570.
[55] Ruotsissa taksoituslautakuntien päätöksistä tehtyjä valituksia tutki kuhunkin lääniin asetettu tutkijalautakunta, jonka puheenjohtajana toimi maaherra. Maaherralla oli oikeus ottaa osaa itse päätöksentekoon vain äänten jakautuessa tasan. Kruununasiamiehenä tutkijalautakunnassa toimi lääninkamreeri. Vain verovelvollisella oli aluksi valitusoikeus taksoituslautakunnan päätöksestä. Kruununasiamiehellä oli ns. muistutusoikeus. Kunnalle annettiin täysi valitusoikeus vuonna 1883. Tutkijalautakunnan päätöksestä saattoi verovelvollinen, asianomainen kunta tai kruununasiamies hakea muutosta kamarioikeudelta. Valitusprosessiin liittyi aina kuulemismenettely. Kamarioikeuden päätökseen voitiin vielä hakea muutosta kuninkaalta. Ks. KM 1911:12 b II, s. 559 ja 572–574 sekä Hultqvist: 1995 s. 34–36.
[56] Poikkeuksena oli esim. Unkarin korkein hallintoasiain tuomioistuin, jolle voitiin esittää uutta tosiasiaselvitystä. Muutamissa harvoissa valtioissa oli rajoitettu muutoksenhakuoikeutta toisen valitusasteen päätöksestä. Tällaisia rajoituksia oli säädetty eräissä Saksan valtioissa ja Sveitsissä Vaudin kantonissa ja Zürichissä. Ks. KM 1911:12 b II, s. 560 ja 564–566.

kuten kuitteja ja erilaisia asiakirjoja. Verovelvollinen saattoi eräissä valtioissa vahvistaa tiedonantonsa valalla. Mikäli verovelvollinen kieltäytyi esittämästä pyydettyä lisäselvitystä, hylättiin valitus useiden valtioiden veto-oikeusasteessa aiheettomana. Yleisesti muutoksenhakuaste oli sidottu sille esitettyihin vaatimuksiin. Muutamissa valtioissa, kuten esim. Württembergissä, Itävallassa ja Unkarissa, veto-oikeusaste saattoi muuttaa verotusta valittajan vahingoksi (reformatio in pejus)[57].

Yleinen sääntö oli, että korkeimpana oikeusasteena taksoitusjutuissa toimi joko koko maan korkein hallintotuomioistuin tai joku hallintoviranomainen, tavallisesti raha-asiain ministeriö. Hallintotuomioistuin toimi korkeimpana oikeusasteena Itävallassa, Unkarissa sekä useissa Saksan valtioissa. Ainoastaan Sveitsissä -Urissa- tavallinen tuomioistuin toimi kolmantena ja korkeimpana oikeusasteena taksoitusasioissa[58]. *Willgren oli ehdottomasti riippumattomien hallintotuomioistuimien kannalla*. Hänen mukaansa verovelvollisten oikeusturva edellytti verovalitusasioiden ratkaisemista ainakin ylimmässä asteessa riippumattomassa hallintotuomioistuimessa. Hallintoviranomaiselle saattoi tuottaa liian suurta kiusausta tulkita verolakeja veronsaajan eduksi[59]. Menettely korkeimmassa oikeusasteessa oli säännönmukaisesti salaista ja siinä käytettiin usein, kuten esim. Preussissa ja Württembergissä, suullista kuulemista. Korkein oikeusaste saattoi yleensä verotusta muuttaessaan palauttaa asian alempaan asteeseen uudelleen käsiteltäväksi, jolloin korkein oikeusaste vain vahvisti asiassa noudatettavan oikeudellisen perusteen[60].

3.4. KUNNALLISTAKSOITUKSEEN PERUSTUVAN VALTION TULOVEROTUKSEN KÄYTTÖÖNOTTO

3.4.1. Sotaverot

Venäjä osallistui ensimmäiseen maailmansotaan vuodesta 1914. Keisari vahvisti syyskuun 2 päivänä 1914 ministerineuvoston päätöksen Suomen väestön saattamisesta osalliseksi valtakunnan rahaston ylimääräisiin menoihin, jotka olivat sodan aiheuttamia[61]. Ministerineuvoston päätöksen nojalla maamme väestön

---

[57] KM 1911:12 b II, s. 560–564.
[58] Ks. KM 1911:12 b II, s. 566 ja 567.
[59] KM 1911:12 b II, s. 567.
[60] Tanskassa yliveroneuvosto ei saanut itse tehdä muutoksia taksoitukseen, mikäli raha-asiain ministeri tai taksoitusviranomainen valitti veroneuvoston päätöksestä. Jos yliveroneuvosto tällöin muutti taksoitusta, tuli asia palauttaa veroneuvostolle uudelleen toimitettavaa taksoitusta varten. Ruotsin taksoitus- tai tutkijalautakunnassa käsiteltyä asiaa ei voitu valituksen johdosta tai muusta syystä palauttaa asianomaiselle lautakunnalle uudelleen käsiteltäväksi. Näille lautakunnille ei myöskään voitu määrätä minkäänlaista selitysvelvollisuutta. Menettely oli tältä osin samanlainen kuin Suomen valtionverotuksessa. Ks. KM 1911:12 b II, s. 568, 569 ja 574. Eurooppalaisen hallintolainkäytön historiasta ks. myös Willgren: 1925 s. 352 ss.
[61] Ks. VaVM 6/HE 16/1917 vp./A I, II ja III/Liite I ja Liite II, s. 15 ja 16.

kannettavaksi määrättiin joukko veroja hallinnollista tietä, ilman eduskunnan myötävaikutusta. Menettelyä perusteltiin vuoden 1772 hallitusmuodon 45 §:llä, jonka mukaan hallituksella oli sodan aikana oikeus ilman eduskunnan myötävaikutusta säätää uusia veroja kuitenkin siten, että sodan loputtua oli verojen jatkuva kanto alistettava eduskunnan päätettäväksi[62].

Hallinnollista tietä määrätyille sotaveroille oli tyypillistä, että säädöstekstit olivat verrattain lyhyitä, eikä niissä kiinnitetty erityistä huomiota verovelvollisten oikeusturvaan. Sotaverot eivät ole verotusmenettelyn tai veroprosessin kehityksen kannalta merkittäviä, minkä vuoksi en käsittele niitä jäljempänä erikseen. Sotaverojen suurin merkitys piilee siinä, että niiden avulla kansalaiset totutettiin merkittävästi *ankarampaan verotaakan kantamiseen,* kuin tähän asti oli totuttu. Tuloverotuksen läpimurtoa enteilivät lähinnä asetus väliaikaisesta suurten tulojen verosta (AsK 1916/21) sekä asetus sodan aikana saadun tulonlisäyksen verottamisesta (AsK 1916/59). Veron määrääminen perustui kummassakin asetuksessa kunnallistaksoitukseen[63].

Voitaisiin päätellä, että lisääntyvät verot olisi oikeudenmukaisen verotuksen turvaamiseksi kannettu pääasiassa tuloveroina. Näin ei kuitenkaan tapahtunut, vaan esim. vuonna 1916, jolloin hallinnollista tietä määrättyjen sotaverojen kantaminen oli kokonaisuudessaan voimassa, oli tuloveron kaltaisten sotaverojen osuus niiden kokonaismäärästä vajaat 34 %[64]. Asian tekee ymmärrettäväksi se seikka, että tuloverotuksen laajempi käyttöönotto olisi vaatinut aikaavievää, perusteellista valmistelua, mikä ei vallinneissa olosuhteissa ollut mahdollista[65].

3.4.2. Sotaverojen jatkaminen suostuntaveroina

Kun eduskunta kutsuttiin koolle vuoden 1917 valtiopäiville, tahtoi hallitus antaa sille päätettäväksi, mitä sodan aikana hallinnollista tietä voimaansaatetuista veroista oli edelleenkin kannettava vuoden 1917 loppuun. Hallituksen esityksestä käy selvästi ilmi, että maamme verotusoloissa oltiin vääjäämättä siirtymässä yleisen tuloveron suuntaan. Hallitus nimittäin ehdotti mm. väliaikaisen suurten tulojen veron sekä sodan aikana saadun tulonlisäyksen veron jatkamista. Asetukset väliaikaisesta suurten tulojen verosta ja sodan aikana saadun tulonlisäyksen

---

[62] Ks. HE 16/1917 vp./A I, II ja III, s. 1.
[63] Ks. Wikström: 1985 s. 84.
[64] Ks. HE 16/1917 vp./A I, II ja III, s. 2–4, jossa on eritelty hallinnollista tietä voimaan saatetut sotaverot sen mukaan, oliko asetus säädetty koko sodan ajaksi vai ainoastaan määräajaksi. Hallinnollista tietä voimaan saatettujen sotaverojen tuotto täysin tuhansin markoin on esitetty hallituksen esityksen sivuilla 4 ja 5. Tuloveron luontoisiksi veroiksi olen laskenut taulukossa mainitut pääoma- ja kuponkiveron, suurten tulojen veron sekä sodan aikana saadun tulonlisäyksenveron.
[65] Esimerkiksi kenraalikuvernöörin senaatille 5/18 päivänä tammikuuta 1915 kirjoittamassa kirjeessä tehdään lukuisia ehdotuksia maastamme kannettavien verotulojen kasvattamiseksi. Ehdotuksissa ei sanallakaan viitata yleisen ja yhtäläisen valtion tuloverotuksen käyttöönottoon. Ks. VaVM 6/HE 16/1917 vp./A I, II ja III/Liite II, s. 17 ja 18.

verottamisesta oli tarkoitus korvata lailla suurten tulojen verosta[66]. Valtiovarainvaliokunta esitti, että jo ensi tilassa otettaisiin harkittavaksi tämän veron kehittäminen täydelliseksi tuloveroksi[67]. Hajottamisen vuoksi eduskunta ehti käsitellä valtiovarainvaliokunnan mietintöä ainoastaan ensimmäisessä käsittelyssä[68].

Hallituksen esitys ja valtiovarainvaliokunnan siihen esittämät muutosehdotukset otettiin kuitenkin pian uudelleen käsiteltäviksi vuoden 1917 toisilla valtiopäivillä[69], jolloin hallitus antoi eduskunnalle uuden esityksen suurten tulojen verosta[70]. Esitys perustui pääosin valtiovarainvaliokunnan saman vuoden ensimmäisillä valtiopäivillä suurten tulojen verosta antamaan mietintöön nro 16. Eduskuntakäsittelyssä hallituksen esitykseen ei enää tehty kovin merkittäviä muutoksia. Eduskunta hyväksyi lain suurten tulojen suostuntaverosta ja laki annettiin 7 päivänä tammikuuta 1918. Senaatti antoi samana päivänä sen 18 §:n nojalla päätöksen lain soveltamisesta (AsK 1918/4).

Vuodelta 1916 maksuunpantu suurten tulojen suostuntavero kannettiin suurten tulojen perus- ja lisäverona. Suurten tulojen perusvero määrättiin tulojen suuruuden perusteella niille verovelvollisille, joiden tulo nousi vähintään 20 000 markkaan. Tulonlisäys laskettiin samoin, kuin valtiovarainvaliokunta oli jo vuoden 1917 ensimmäisillä valtiopäivillä esittänyt eli siten, että vuoden 1916 tulosta vähennettiin vuosien 1913 ja 1914 tulojen keskimäärä[71]. Jo vuoden 1917 ensimmäisillä valtiopäivillä hallitus sitoutui aikaisemmin valittuun linjaan, jonka seurauksena *suurten tulojen perus- ja lisäveron kantaminen perustui eräin poikkeuksin kunnallistaksoitukseen*[72].

Taksoitetusta tulomäärästä vähennettävien erien suhteen verovelvolliselle asetettiin samanlainen *näyttövelvollisuus* kuin sodan aikana saadun tulonlisäyksen verottamisesta annetun asetuksen 5 §:ssä ja väliaikaisesta suurten tulojen verosta annetun asetuksen 5 §:ssä. Tässä yhteydessä on paikallaan lainata valtiovarainvaliokunnan vuoden 1917 ensimmäisillä valtiopäivillä esittämää kannanottoa verovelvolli-

---

[66] Ks. HE 16/1917 vp./A I, II ja III, s. 1 ja 6, HE 17/1917 vp./A I, II ja III. Suostuntaverojen määritelmästä ks. EV/HE 16/1917 vp./A I, II ja III s. 4.

[67] Sodan seurauksena verorasitusta oli tuntuvasti kasvatettu sekä sotaa käyvissä että eräissä puolueettomissa maissa. Tulonlisäysten verottamista perusteltiin meillä erityisesti Ruotsissa 11 päivänä kesäkuuta 1915 ja 30 päivänä kesäkuuta 1916 julkaistuilla asetuksilla sotakonjunktuuriverosta. Asetuksilla määrättiin kannettavaksi veroa tulonlisäyksestä, jonka sotatilan luomat olosuhteet olivat aiheuttaneet. Eräänlaista suurten tulojen veroa edustivat Ruotsissa 9 päivänä lokakuuta 1914 annettu asetus, jolla säädettiin erityinen kertakaikkinen maanpuolustusvero sekä tämän jatkoksi kesäkuussa 1917 annettu asetus, jolla säädettiin ylimääräinen tulo- ja varallisuusvero. Ks. VaVM 16/HE 17/1917 vp./A I, II ja III, s. 3–8.

[68] Ks. EV/HE 17/1917 vp./A I, II ja III ja Wikström: 1985 s. 85–87 sekä eduskuntakäsittelyn aikana ilmenneestä närkästyksestä hallituksen, kenraalikuvernöörin ja keisarin toimintaa kohtaan VaVM 6/HE 16/1917 vp./A I, II ja III, s. 1–11 ja EV /HE 16/1917 vp./A I, II ja III, s. 1-3.

[69] Vuoden 1917 toiset valtiopäivät kestivät 1 päivästä marraskuuta 1917 10 päivään elokuuta 1918. Valtiopäivien aikana Suomi julistautui itsenäiseksi ja koki sisällissodan kauhut. Ks. 1917 II vp./Ptk I, s. 1 ja Ptk II s. 1897 ja Wikström: 1985 s. 87.

[70] HE 13/1917 II vp./A I ja II.

[71] VaVM 2/HE 13/1917 II vp./A I ja II, s. 4, 5 ja 10.

[72] HE 17/1917 vp./A I, II ja III, s. 2.

selle asetetusta näyttötaakasta: ”Mitä muuten tulee siihen selvitykseen, joka verovelvollisen tulee esittää saadakseen 3 §:ssä mainitut erät suurten tulojen veroa laskettaessa vähennetyiksi taksoitetuista tuloista, ei Valiokunnan mielestä verovelvolliselle myönnettyä vähentämisoikeutta voida katsoa selvitetyksi yksistään sillä, että hän esimerkiksi näyttää saaneensa perintöä tahi suorittaneensa korkoa kiinnitetyistä veloista, vaan tulee hänen selvittää, että hänen vähennettäviksi pyytämänsä erät ovat kunnallisverotuksessa vaikuttaneet sen summan määräämiseen, josta hänelle on pantu veroäyrejä. Tällaisen selvityksen esittämiseksi lienee useimmissa tapauksissa tarpeen, että verovelvollinen antaa täydellisen ilmoituksen vuosituloistaan sekä niistä vähennyksistä, jotka kunnallistaksoituksessa ovat huomioon otettavat[73].” Verovelvolliselle asetettu selvitysvelvollisuus tuntuu nykymittapuun mukaan hyvin korkealta. Tarvittava näyttö olisi ilmeisesti useissa tapauksissa voitu helpommin hankkia esim. viranomaisten välisellä kirjeenvaihdolla.

> Valtiovarainvaliokunnan mietintöön vuoden 1917 ensimmäisillä valtiopäivillä jätetyn vastalauseen perusteella hallitus esitti lain 9 §:n 2 momenttiin sosiaalisiin perusteisiin nojaavaa huojennussäännöstä. Tämän mukaan verovelvollinen olisi voitu vapauttaa lisäverosta, jos hän olisi esittänyt pätevän selvityksen, että hänelle asetettava lisävero olisi ollut kohtuuton hänen muuttuneisiin taloudellisiin olosuhteisiinsa nähden[74]. Valtiovarainvaliokunta katsoi, etteivät verovelvollisen taloudellisessa tilanteessa mahdollisesti tapahtuneet muutokset voineet vaikuttaa veron suorittamiseen. Vielä valiokunta viittasi siihen, että verovelvollisilla oli mahdollisuus käyttää tuottavasti hyväkseen veronmaksun lykkääntymisen synnyttämä aika. Näistä syistä esitystä ei hyväksytty vielä tässä vaiheessa[75] .

Verovelvollisen, jolle oli pantu vuonna 1917 toimitetussa kunnallistaksoituksessa kunnallisveroa vähintään 20.000 markan suuruisista tuloista, tuli antaa *veroilmoituksensa* kotipaikkansa tai yrityksen sijaintipaikan hallituksen mukaan määräytyvälle maistraatille tai kunnallislautakunnalle. Ilmoitusvelvollisuus koski vuosina 1913, 1914 ja 1916 taksoitettuja tuloja[76]. Maistraattien ja kunnallislautakuntien tuli toimittaa ilmoitukset eteenpäin lääninkonttoreihin sekä lähettää niille *luettelo* sellaisista verovelvollisista, joiden tulot vuodelta 1916 oli taksoitettu vähintään 20 000 markkaan. Tähän luetteloon oli myös merkittävä verovelvollisten vuosina 1913 ja

---

[73] VaVM 16/HE 17/1917 vp./A I, II ja III, s. 20.

[74] Ks HE 13/1917 II vp./A I ja II, s. 8 sekä VaVM 16/HE 17/1917 vp./A I, II ja III, s. 39, 40 ja 44.

[75] Huojennuksen poistamista koskeva kannanotto ei ollut yksimielinen, vaan valiokunnan mietintöön liitetyssä I vastalauseessa puollettiin hallituksen esityksen hyväksymistä tältä osin. Ks. VaVM 2/HE 13/1917 II vp./A I ja II, s. 2, 7, 19 ja 20. Tulojen suostuntaverosta vuodelta 1917 annetun lain (1918/180) 9 §:n 2 momenttiin lisättiin tällainen säännös. Säännöstä hallitus perusteli sisällissodan aiheuttamilla vaurioilla sekä sillä, että vuonna 1918 suoritettiin veroa sekä vuodelta 1916 että vuodelta 1917 kertyneistä tuloista. Ks. HE 46/1917 II vp./A III, s. 4 ja 5.

[76] Verotukseen vaikuttavien vuosien valintaa perusteltiin sillä, että vuonna 1915 oli useille verovelvollisille jo kertynyt sotatilan aikaansaamia tulonlisäyksiä, minkä vuoksi tämän vuoden tuloja ei voitu käyttää vertailuperusteena todellista tulonlisäystä laskettaessa. Ks. lain 10 § ja VaVM 16/HE 17/1917 vp./A I, II ja III, s. 13, 14, 24 ja 30.

1914 taksoitetut tulot. Maistraatin ja kunnallislautakunnan tuli lisäksi ilmoittaa lääninkonttoriin, mikäli joku em. verovelvollisista oli joutunut taksoitettavaksi myös muussa kunnassa sekä antaa *lausuntonsa* niistä eristä, jotka verovelvolliset vaativat vähennettäviksi taksoitetuista tuloistaan[77] [78]. Lausuntomenettelyllä haluttiin ilmeisesti turvata paikallistuntemus verotusta toimitettaessa.

Ilmoitusvelvollisuuden toteutumisen varmistamiseksi lain 10 §:n 3 momenttiin lisättiin säännös, jonka mukaan jokaisen tuli kuvernöörin vaatiessa omasta puolestaan määräajassa toimittaa suurten tulojen veroa maksuunpantaessa mahdollisesti tarvittavia ilmoituksia. Tämän lisäksi jokaiselle taattiin oikeus antaa tällaisia ilmoituksia. Säännös *kuvernöörin oikeudesta vaatia veroilmoituksia* oli perusteltu, koska suurten tulojen vero perustui kunnallistaksoitukseen, jossa puolestaan ei ollut ilmoitusvelvollisuutta. Säännöksen *oikeudesta antaa veroilmoitus* tekee ymmärrettäväksi puolestaan se seikka, että verovelvollisen oli saadakseen hyväkseen laissa erikseen luetellut vähennykset esitettävä tarvittava näyttö. Kuvernöörille annettiin lain 16 §:n 1 momentissa oikeus *sakon uhalla* velvoittaa verovelvollinen täyttämään ilmoitusvelvollisuutensa. Maistraattien ja kunnallislautakuntien tuli tarvittaessa ilmoittaa kuvernöörille verovelvollisen tiedonantovelvollisuuden laiminlyönneistä[79]. Uutena sanktiotyyppinä lain 16 §:n 2 momenttiin lisättiin säännös, jonka mukaan sillä, joka laiminlöi määräajassa antaa säädetyn ilmoituksen tai vaaditut tiedonannot, *ei ollut oikeutta vähentää tulostaan* 3 tai 4 §:ssä mainittuja eriä. Aiemmin ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti oli itse verotuksessa sanktioitu kaksinkertaisen verotuksen uhalla[80].

Senaatin päätöksen (AsK 1918/4) 1 §:n mukaan kuvernöörin tuli läänissä ilmestyviin sanomalehtiin pantavilla *kuulutuksilla* kehottaa verovelvollisia täyttämään kirjallisesti ilmoitusvelvollisuutensa uhalla, että kuvernööri saattoi lain 16 §:n nojalla velvoittaa niskoittelevan sakon uhalla täyttämään velvollisuutensa tai että oikeus taksoitetusta tulosta tehtäviin vähennyksiin oli menetetty. Verovelvollisia oli kehotettava tekemään ilmoitustensa yhteydessä verovähennysvaatimuksensa ja

---

[77] Ks. lain 11 § ja VaVM 16/HE 17/1917 vp./A I, II ja III, s. 24, 30 sekä 31.

[78] Valtiovarainvaliokunnan mietintöön sisältyneen kannanoton perusteella eduskunta supisti tulojen suostuntaverosta vuodelta 1917 annetussa laissa (AsK 1918/180) verovelvollisten ilmoitusvelvollisuuden laajuutta. Ilmoitusvelvollisuus rajoitettiin lain 10 §:n 1 momentissa koskemaan ainoastaan niitä verovelvollisia, joita oli taksoitettu useammassa kuin yhdessä kunnassa. Aikaisemminhan veroilmoitus oli jätettävä aina, kun tulojen määrä nousi verotettavan tulon alarajaan, vaikka tulot olisi taksoitettu ainoastaan yhdessä kunnassa. Tämän vastapainoksi eduskunta laajensi lain 11 §:n 1 momenttiin sisältynyttä maistraattien ja kunnallislautakuntien ilmoitusvelvollisuutta. Näiden oli nyt ilmoitettava myös kaikkien sellaisten verovelvollisten tulot, joita oli taksoitettu useammassa kuin yhdessä kunnassa. Aikaisemmin maistraattien ja kunnallislautakuntien tulojen ilmoitusvelvollisuus oli koskenut ainoastaan niitä verovelvollisia, joiden tulot olivat yhdessä kunnassa nousseet verovelvollisuuden tuottavaan määrään. Ks. VaVM 18, s. 4, 10 ja 11 sekä EV, s. 2, 8 ja 9/HE 46/1917 II vp./A III sekä VNp (1918/180) 1 § 1 mom ja 2 § 2 mom.

[79] Ks. HE 13/1917 II vp./A I ja II, s. 9 ja 11 sekä VaVM 16/HE 17/1917 vp./A I, II ja III, s. 31 ja 32.

[80] Ks. sodan aikana saadun tulonlisäyksen verottamisesta annetun asetuksen (AsK 1916/59) 4 § ja väliaikaisesta suurten tulojen verosta annetun asetuksen (AsK 1916/21) 4 §.

esittämään niiden saamiseksi tarpeellinen selvitys[81]. Päätöksen 5 §:n mukaan kuvernöörin oli annettava verotuslautakunnalle pyydettäessä tarpeellista virka-apua. Ilmeisesti tämä tarkoitti lähinnä sitä, että kuvernöörin tuli verotuslautakunnan pyynnöstä hankkia verovelvollisilta tarvittavia ilmoituksia ja selvityksiä.

Suurten tulojen suostuntaverosta annetussa laissa kriminalisoitiin erikseen väärään veroilmoitukseen tai muuhun vilppiin perustuva *veropetos*. Väliaikaisesta suurten tulojen verosta annetun asetuksen 4 §:ää ja sodan aikana saadun tulonlisäyksen verottamisesta annetun asetuksen 4 §:ää lainaten laissa määrättiin näitä tapauksia varten lisäsanktio, jonka mukaan verovelvollinen voitiin velvoittaa maksamaan veromäärä kaksinkertaisena[82].

Suurten tulojen veron maksuunpano ja kanto oli lääninhallituksien tehtävänä (1916/21, 7 §). Sodan aikana saadun tulonlisäyksen verottamisesta annetun asetuksen (1916/59) 8 §:ää mukaillen kuhunkin lääninhallitukseen perustettiin *verotuslautakunta* sen tulon ja tulonlisäyksen määräämiseksi, josta vero oli maksettava[83]. Verotuslautakuntien ja ilmoitusvelvollisuuden sääntelyn avulla pyrittiin parantamaan tosiasiaselvityksen tasoa pelkkään kunnallistaksoitukseen nojaavaan menettelyyn verrattuna[84]. Verotuslautakuntien asettamista koskevan ehdotuksen osalta valtiovarainvaliokunta totesi seuraavaa: ”Vaikkakaan Valiokunnan mielestä verotuslautakuntien asettaminen kyseessä olevaa verraten yksinkertaista verollepanoa suorittamaan ei ole ehdottomasti välttämätön, on Valiokunta ehdotukseen kuitenkin yhtynyt, koska erinäisissä suhteissa näistä lautakunnista saattaa olla verollepanossa hyötyäkin. Kuitenkin katsoo Valiokunta asianmukaiseksi lausua, että lautakuntaan tulee jäseninä kuulua eri yhteiskuntaluokkien edustajia”[85]. Valiokunnan kannanotto osoittaa sen, että suurten tulojen veron määrääminen ja maksuunpano oli verrattain kaavamaisesti kunnallistaksoitukseen perustuvaa. Kannanoton tekee ymmärrettäväksi myös se, että erityiseen näyttöön perustuvat verovelvollisen vähennysmahdollisuudet olivat verrattain rajoitetut. Valiokunnan lausumaa on vaikea ymmärtää siinä suhteessa, että verovelvolliselle asetettiin vähennysten saamiseksi raskas näyttötaakka. Lautakuntatyyppinen elin kykenee usein objektiivisemmin arvioimaan näyttökysymyksiä kuin yksittäinen ratkaisija. Valiokunta vaistosi varmasti, että lain näennäisestä yksinkertaisuudesta huolimatta näytön riittävyyteen perustuvia tulkintaerimielisyyksiä oli odotettavissa. Tähän viittasi sekin seikka, että verotuslautakuntien jäseniksi haluttiin saada *jäseniä kaikista veronmaksajaryhmistä*.

Senaatin päätöksen (1918/4) 3 §:n nojalla senaatin tuli valita verotuslautakuntiin

---

[81] Valtioneuvoston päätökseen (1918/180), joka liittyi vuoden 1917 tuloista kannettuun tulojen suostuntaveroon, oli oheistettu verovelvollisen veroilmoituksen sekä maistraatin tai kunnallislautakunnan luettelon kaavat. Ilmoituksen jättämiselle varatun ajan jälkeen tehtyjä vähennysvaatimuksia ei päätöksen 1 §:n 2 momentin nojalla otettu huomioon.
[82] Ks. lain (1918/4) 17 §, VaVM 16/HE 17/1917 vp./A I, II ja III, s. 25, 31 ja 32 sekä Lehtonen: 1986 s. 72.
[83] Ks. HE 13/1917 II vp./A I ja II, s. 3 ja 10 sekä lain (1918/4) 12 §.
[84] Ks. VaVM 16/HE 17/1917 vp./A I, II ja III, s. 11.
[85] VaVM 2/HE 13/1917 II vp./A I ja II, s. 7.

viisi varsinaista ja kaksi varajäsentä. Vaikka eduskunta oli edellyttänyt, että lautakuntiin valittaisiin jäseniä eri yhteiskuntaluokista[86], ei tästä otettu lakiin tai päätökseen nimenomaista mainintaa. Päätöksen 4 §:n mukaan lautakunnan kokouksissa oli pidettävä *pöytäkirjaa,* johon oli mm. merkittävä asiat käsittelyjärjestyksessä. Ihmetystä herättää se seikka, että pöytäkirjaamismenettelylle ei tosiasiaselvityksen suhteen asetettu tämän kummempia vaatimuksia. Pöytäkirjaan ei nimenomaisesti vaadittu merkittäväksi niitä pääasiallisia syitä, joihin päätös perustui. Pöytäkirjaamismenettelystä saatava hyöty jäi näin verotuslautakuntien jäsenten yksilöllisen ammattitaidon varaan.

Verotuslautakunnan tuli laatia erityinen *veroluettelo* ja asettaa se lääninhallituksessa neljäntoista päivän ajaksi verovelvollisten tarkastettavaksi. Veroluettelon esilläolosta tuli ilmoittaa yhdessä tai useammassa läänissä ilmestyvässä sanomalehdessä. Verovelvollisella oli oikeus hakea maksuunpanoon muutosta *kuvernöörille tehtävällä muistutuksella,* joka tuli tehdä 30 päivän kuluessa siitä, kun veroluettelot oli asetettu tarkastettaviksi. Kuvernöörin päätöksestä oli vielä oikeus valittaa 30 päivän kuluessa *senaatin talousosastoon* säädetyssä järjestyksessä[87] [88].

Maassamme kannettiin tuloveroa myös vuosina 1917 ja 1918 saatujen tulojen perusteella. Kyseessä olivat tilapäiset vuodeksi kerrallaan säädetyt tuloverolait (AsK 1918/180 ja 1919/133). Koska tulojen suostuntavero vuodelta 1917 kannettiin vasta vuonna 1918 ja koska verovelvollisilta kannettiin samana vuonna raskasta tilapäistä varallisuusveroa, päätti eduskunta luopua vuoden 1918 tuloista kannettavasta, tulonlisäykseen perustuvasta lisäverosta[89]. Nykyaikaista tuloverotusta ei voitu rakentaa puutteellisen verotusmenettelyn ja lähes yksinomaan kunnallistaksoitukseen perustuvan ilmoitusvelvollisuuden varaan. Järjestelmän uudistaminen olisi vaatinut huomattavaa panostusta verotuskoneiston parantamiseksi. Samanaikaisesti valtion tarve lisätulojen hankkimiseen oli suuri, minkä vuoksi laajan tuloverotusuudistuksen siirtäminen oli luonteva vaihtoehto[90]. Täs-

---

[86] EV/HE 13/1917 II vp./A I ja II, s. 4 ja 5.

[87] Ks. lain 12 § 3 mom, 13 ja 14 § sekä VaVM 16/HE 17/1917 vp./A I, II ja III, s. 25 ja 31.

[88] Verotettavan tulon alarajan laskeminen tulojen suostuntaverosta vuodelta 1917 annetussa laissa (AsK 1918/180) oli omiaan kasvattamaan verovelvollisten lukumäärää. Tämän vuoksi eduskunta muutti valtiovarainvaliokunnan kannan mukaisesti lain 13 §:n 1 momenttia siten, että allekirjoitetut veroluettelot oli pantava lääninhallituksen sijasta kussakin kaupunki- tai maalaiskunnassa verovelvollisten nähtäväksi, siten kuin kuntien taksoitusluetteloista oli säädetty. Nähtävänä olon aikaa pidennettiin samalla 14 päivästä 20 päivään. Kuvernöörien tehtävät siirtyivät maaherroille. Ks. VaVM 18 s. 4 ja 11 sekä EV s. 2 ja 10/HE 46/1917 II vp./A III sekä lain (1918/180) 10 § 3 mom, 14 § ja 16 § 1 mom.

Tulojen suostuntaverosta vuodelta 1918 annetussa laissa (AsK 1919/133) verovalituksia käsittelevä ylin oikeusaste vaihtui KHO:n perustamisen myötä. Maaherran päätökseen veron maksuunpanosta tehdyn muistutuksen johdosta haettiin siten lain 10 §:n 2 momentin nojalla muutosta senaatin talousosaston sijasta KHO:lta.

[89] Valtiovarainvaliokunnan mietintöön liitetyssä vastalauseessa puollettiin lisäveron kantamista myös vuodelta 1918. Ks. HE 41, s. 1 ja 2 sekä VaVM 16, s. 8 ja 9 sekä EV/1918 vp./A III.

[90] Valtion rahantarpeen kasvua aiheutti maamme itsenäistyminen ja sitä seurannut sisällissota. Verovelvollisuuden laajentamista puolusteltiin myös sillä seikalla, että laajat kansankerrokset oli totutettava tuloveroon ennen yleisen, uudenaikaisen tuloverotuksen käyttöönottoa. Ks. VaVM 18/HE 46/1917 II vp./A III, s. 2 ja 3 sekä HE 41/1918 vp./A III, s. 1.

sä mainituilla tuloverolaeilla ei ole kovinkaan suurta merkitystä virallisperiaatteen kehittymisen kannalta, koska ne perusrakenteeltaan suuresti muistuttavat edeltäjiään. Tämän vuoksi niitä ei ole tarvis tässä yhteydessä käsitellä erikseen.

3.5. YHTEENVETO

Lainvalmistelukunnan mietinnössä ehdotettiin, että valtionverotuksen olisivat toimittaneet kolmenlaiset elimet, nimittäin valmistelu-, taksoitus- ja tutkijalautakunnat. Verotusorganisaation esikuva oli saatu Preussista. Ehdotus ei johtanut lainsäädäntötoimiin. Vuodelta 1916 kannetun väliaikaisen suurten tulojen verotuksen toimittivat lääninhallitukset. Ajanjaksolla verovelvollisille asetettiin ankara näyttötaakka vähennysoikeuden saamiseksi. Tällainen verojärjestelmä edellyttää lautakuntatyyppistä elintä, jolla on riittävästi ammattitaitoa ja kokemusta arvioida usein vaikeita näyttökysymyksiä. Jo sodan aikana saadun tulonlisäyksen verottamisesta annetulla asetuksella perustettiin lääninhallituksiin erityiset verotuslautakunnat. Myöhemmin eduskunnassa ilmennyt varauksellisuus verotuslautakuntien perustamisen suhteen on selitettävissä sillä, että valtion tuloverotus perustui vielä tässä vaiheessa hyvin yksinkertaiseen verotusmenettelyyn ja että verovelvollisten vähennysoikeudet olivat vielä hyvin rajoitettuja.

1800-luvun loppua lähestyttäessä kävi selväksi, että keskimääräisen tuoton verottamiseen perustuvat objektiverot eivät enää täyttäneet oikeudenmukaisen verotuksen vaatimusta. Lainvalmistelukunnan mietintö merkitsi eräänlaista käännekohtaa tuloverotuksemme historiassa. Tällöin tuloverotusta esitettiin välittömässä valtionverotuksessa pääasialliseksi tulonlähteeksi. Samaan aikaan alettiin korostaa oikeudenmukaisen ja verovelvollisen todellisen veronmaksukyvyn huomioivan verotuksen tärkeyttä. Lainvalmistelukunnan mietinnössä ehdotettiin tulosta vähennettäväksi luonnollisten vähennysten lisäksi erinäisiä huojennuksia alentuneen veronmaksukyvyn perusteella.

Oikeudenmukaisen verotuksen tavoite kävi korostetusti ilmi myös valtion verokomitean mietinnöstä. Maamme verotusmenettely ja veroprosessi olivat jääneet jälkeen yleiseurooppalaisesta kehityksestä. Valtion verokomitean mietintö auttoi vähitellen kuromaan umpeen tämän jälkeenjääneisyyden.

Sotaverot ja niiden jatkaminen suostuntaveroina merkitsivät verorasituksen tuntuvaa kasvua ja tuloverotuksen läpilyöntiä niin, ettei tulovero sta luopuminen enää jatkossa ollut mahdollista[91] . Tarkastelukauden lopulla valtion tuloverolakeihin kirjattiin ensimmäiset sosiaalisin perustein myönnettävät veronhuojennukset.

Ensimmäistä kertaa vero-oikeutemme historiassa vuoden 1894 valtiopäivillä ehdotettiin verovelvollisille asetettavaksi yleinen ja sanktioitu tulojen ilmoittamisvel-

---

[91] Ks. Wikström:1985 s. 91–92. Wikströmin laskelmien mukaan suurten tulojen vero ja vero sodanaikaisesta tulonlisäyksestä tuottivat vuonna 1916 yhteensä noin 13 prosenttia valtion verotuloista.

vollisuus. Esitys oli käänteentekevä siksi, että se muodosti taitekohdan aiemmin liberalismin hengessä harjoitetulle veropolitiikalle. Liberalistinen veropolitiikka suhtautui varsin torjuvasti ilmoittamisvelvollisuuteen. Nyt oppia haettiin Saksasta, jossa vaikutti katederisosialismi.

Valtion verokomitean mietinnön myötä veroilmoitus sai aiempaa suuremman painoarvon. Maassamme alkoi vähitellen vakiintua käsitys, jonka mukaan verovelvollisen antamalla, huolellisesti täytetyllä veroilmoituksella on jonkinlaisen presumption asema verotuksessa. Valtion verokomitean mietinnössä hyväksyttiin valitusoikeuden menetys ilmoitusvelvollisuuden sanktiomuotona. Willgren kuitenkin toi esille uuden näkemyksen, jonka mukaan valitusoikeuden menetys ei välttämättä ollut oikea seuraamus ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnistä. Tämä näkemys oli lähtenyt liikkeelle Preussissa vuonna 1906 toimeenpannusta tuloverotuksen uudistuksesta, jonka mukaan ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnistä seurasi valitusoikeuden menetyksen sijasta veronkorotus.

Tuloverotusta varten otettiin käyttöön sanktioitu ilmoitusvelvollisuus. Verovelvollisen ilmoitukseen perustuvaa tuloverotusta ei kuitenkaan toteutettu täydellisenä, vaan uudistus jäi puolitiehen. Tarkasteltavan ajanjakson lopullakin suurten tulojen verotus perustui pääosin kunnallistaksoitukseen, mikä puolestaan ei perustunut ilmoitusvelvollisuuteen. Suurten tulojen ja tulonlisäysten verotuksessa ilmoitusvelvollisuus tai -oikeus koski kunnallistaksoituksessa verotettuja tuloja sekä näistä erikseen vähennettäviä eriä. Sotaverojen aikakaudella ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntejä sanktioitiin kaksinkertaisella verolla. Suostuntaveroihin siirryttäessä otettiin käyttöön säännös, jonka mukaan jokaisen tuli kuvernöörin vaatiessa toimittaa häntä koskevat, suurten tulojen veroa maksuunpantaessa mahdollisesti tarvittavat ilmoitukset. Suurten tulojen verotukseen liittyvää rajoitettua ilmoitusvelvollisuutta ryhdyttiin tällöin tehostamaan myös siten, että laiminlyönnistä saattoi seurata vähennysoikeuden menetys. Uudistus oli omiaan vähentämään asian selvittämisen merkitystä ja saattoi ilmeisissä erehdystapauksissa johtaa kohtuuttomuuteen.

Lainvalmistelukunnan mietinnön mukaan taksoitusviranomaisella olisi ollut oikeus joko verovelvollisen pyynnöstä tai omasta aloitteestaan järjestää verovelvollisen suullinen kuuleminen. Sodan aikana saadun tulonlisäyksen verottamisesta annetun asetuksen (1916/59) 9 §:n mukaan verotuslautakunta oli oikeutettu kutsumaan kokouksiinsa verotettavia henkilöitä ja yritysten edustajia silloin, kun lautakunta katsoi tarpeelliseksi saada heiltä suullisia selityksiä. Suullinen käsittely oli mahdollista järjestää paitsi viran puolesta myös verovelvollisen pyynnöstä. Muutoin verotusmenettelyn kontradiktorisuuteen ei tarkasteltavana ajanjaksona kiinnitetty kovinkaan suurta huomiota.

Suurten tulojen ja tulonlisäysten verotuksessa päätösten pöytäkirjaamista ja perustelemista koskevat säännökset olivat vielä hyvin puutteellisia. Pöytäkirjaan ei nimenomaisesti vaadittu merkittäväksi edes niitä pääasiallisia syitä, joihin päätös perustui. Pöytäkirjaamismenettelystä saatava hyöty jäi näin pääasiassa verotuslautakuntien jäsenten yksilöllisen ammattitaidon varaan.

Lainvalmistelukunnan mietinnön mukaan verovelvolliselle ja kruununasiamiehelle tuli taata yhtäläinen oikeus hakea lääninhallituksessa kokoontuvassa tutkijalautakunnassa valittamalla muutosta taksoituslautakunnan toimenpiteeseen. Tutkijalautakunnalle osoitetussa valituksessa olisi voitu mietinnön mukaan pätevästi vedota sekä itse taksoitusmenettelyssä sattuneeseen virheeseen että virheellisesti arvioituun tosiseikkaan. Tosiasiaselvitystä olisi rajoittanut se, että verovelvollinen ja kruununasiamies olisivat voineet hakea tutkijalautakunnan päätökseen muutosta koko maalle yhteisessä yleisessä revisionioikeudessa vain oikeudellisella perusteella.

Suurten tulojen ja tulonlisäysten verotukseen liittyvässä verotusmenettelyssä tai veroprosessissa ei vallinnut kaksiasianosaissuhdetta. Tällainen tosiasiaselvityksen kannalta epäedullinen tila oli mahdollista siksi, että verotusmenettely oli varsin yksinkertainen ja perustui kunnallistaksoitukseen. Suureksi puutteeksi muodostui se, ettei valtiolla ollut suurten tulojen ja tulonlisäysten verotuksessa lainkaan muutoksenhakuoikeutta[92]. Sen sijaan verovelvollisten muutoksenhakuoikeus oli kohtuullisen hyvin järjestetty. Näillä oli oikeus hakea muutosta ensiasteessa kuvernööriltä tai maaherralta ja tämän jälkeen senaatin talousosastolta tai KHO:lta.

Viran puolesta tapahtuvan asian selvittämisen kannalta lainvalmistelukunnan mietintö on käänteentekevä. Verotuksen toimittaville elimille ehdotettiin asetettavaksi aiempaa täsmällisemmin velvollisuus tarvittaessa ex officio selvittää verotuksen perustana olevia tosiseikkoja. Valmistelu-, taksoitus- ja tutkijalautakuntien puheenjohtajille ehdotettiin annettavaksi laajat valtuudet. Heidän oli määrä paitsi johtaa puhetta lautakuntien kokouksissa ja käyttää niissä äänivaltaa myös hankkia niitä lisäselvityksiä, joita tarvittiin verotuksen toimittamiseksi. Taksoitus- ja tutkijalautakuntien puheenjohtajille esitettiin annettavaksi oikeus itsenäisesti hakea muutosta ylemmältä asteelta, mikäli kruunun oikeutta oli verotuksessa loukattu. Mietinnössä veroviranomaisten käyttöön ehdotettiin annettavaksi myös jälkiverotusoikeus. Jälkiverotus olisi ehdotuksen mukaan voitu kuolintapauksessa kohdentaa myös verovelvollisen perillisiin.

Lainvalmistelukunnan mietinnössä oli havaittavissa merkkejä viranomaisten informointivelvollisuuden kasvusta. Ilmoitusvelvollisuuden täyttämisessä esiintyviä hankaluuksia katsottiin voitavan lievittää laatimalla tarkoituksenmukaisia ilmoituskaavoja sekä tarjoamalla verovelvollisille maksutonta neuvontaa. Tarkasteltavalla ajanjaksolla valtion tuloverotukseen liittyvä lainsäädäntö oli vielä hyvin yksinkertaista, mikä rajoitti informointitarvetta.

Lainvalmistelukunnan mietinnössä verotuksen toimittavien elimien käyttöön esitettiin annettavaksi varsin modernit selvityskeinot. Tällaisia selvityskeinoja olivat mm. muilta kuin verovelvollisilta hankittavat ilmoitukset, viran puolesta hankittavat lausunnot, viran puolesta järjestettävät asianosaisten, todistajien tai asiantuntijoiden suulliset kuulemiset sekä kirjanpidon tarkastukset. Edellä esitettyjä selvi-

---

[92] Ks. VaVM 12/HE 5/1918 vp./A I, s. 12 sekä Ikkala: 1960 s. 297.

tyskeinoja ei pidetty pelkästään verovelvollisten kannalta haitallisina ja aikaa vievinä rasitteina, vaan ne koettiin verovelvollisen oikeusturvan takaaviksi elementeiksi.

Tuloverotukseen liittyvä kasvava julkinen intressi pakotti vähitellen tehostamaan asian selvittämistä. Sodan aikana saadun tulonlisäyksen verottamisesta annetun asetuksen (1916/59) 10 §:n mukaan verotuslautakunnan oli määrättävä vero vasta sitten, kun kaikki asianhaarat oli selvitetty. Käytännössä veroviranomaisten selvityskeinot olivat yleisen ilmoitusvelvollisuuden puuttuessa vielä hyvin rajoitetut. Ilmeisesti tästä johtuen verovelvollisille jouduttiin tilapäisesti asettamaan varsin korkea näyttövelvollisuus.

4. Yleiseen ilmoitusvelvollisuuteen perustuvan tutkimisen käyttöönotto tuloverotuksessa

4.1. KUNNALLISVEROTUS

4.1.1. Vahvistamatta jääneet vuoden 1908 kunnallislait

Suomen kansalaisille annettiin vuoden 1906 valtiopäiväjärjestyksellä yleinen ja yhtäläinen valtiollinen äänioikeus. Tämän uudistuksen seurauksena kävi tarpeelliseksi saada aikaan vastaava muutos kunnallisen äänioikeudenkin osalta. Kunnissahan äänioikeus perustui verovelvollisuuteen ja kunkin verovelvollisen äänimäärä oli porrastettu taksoitettujen tulojen sekä varallisuuden määrän mukaan[1]. Uudistuksen toteuttamiseksi hallitus päätti 3 päivänä toukokuuta 1907 asettaa komitean valmistelemaan kunnallista äänioikeutta, vaalikelpoisuutta ja vaalitapaa koskevia säännöksiä. Tämän ohessa komitea sai tehtäväkseen valmistella kunnallisverotusta koskevan uudistuksen. Komitean käsityksen mukaan kunnallisen äänioikeuden, vaalikelpoisuuden ja vaalitavan uudistaminen oli niin kiireellinen tehtävä, että se päätti antaa tältä osin erillismietinnön, joka valmistui helmikuun lopussa vuonna 1908[2].

> Kunnallislainsäädännön uudistaminen koettiin niin kiireelliseksi tehtäväksi, että jo ennen komiteanmietinnön valmistumista, vuoden 1907 valtiopäivillä annettiin useita kunnallislainsäädännön uudistamiseen tähtääviä eduskuntaesityksiä ja anomusehdotuksia[3]. Näiden käsittelyä ei kuitenkaan ehditty saattaa loppuun. Vuoden 1908 ensimmäisillä valtiopäivillä asia otettiin uudelleen esille edellä mainitun komiteanmietinnön pohjalta laadittujen eduskuntaesitysten perusteella[4]. Eduskunnan hajottamisen vuoksi asian käsittely jäi tälläkin erää kesken. Kunnallisvaliokunta ehti kuitenkin saada valmiiksi ja jakaa eduskunnalle mietintönsä[5].

---

[1] Ks. KuVM 1/eduskuntaesitysmietintö 2/1908 II vp./A V, s. 3 ja 4.

[2] Ks. komiteanmietintö kunnallista äänioikeutta, vaalikelpoisuutta ja vaalitapaa sekä kunnallisverotusta koskevien säännösten tarkastamista varten, KM 1908: 12, s. 1–3 sekä Ståhlberg: 1926 s. 20 ja 21.

[3] Esitys- ja anomusehdotuksista lähemmin ks. 1907 vp./L V, s. 5–82.

[4] Kyseessä olivat J.E. Wiljomaan johdolla allekirjoitettu eduskuntaesitys N:o 15 sekä Eero Erkon ja P. Ahmavaaran eduskuntaesitys N:o 17. Ks. 1908 vp./L VII, s. 3–194.

[5] Kunnallisvaliokunnan mietintö perustui J.E. Wiljomaan johdolla allekirjoitettuun eduskuntaesitykseen N:o 15. Kunnallisvaliokunnan mietintöön liitetyssä F. Koskisen johdolla allekirjoitetussa III vastalauseessa kiinnitettiin huomiota siihen, että valiokunnan mietinnön lakiluonnoksiin ei sisältynyt tulojen ilmoittamisvelvollisuutta, mikä oli tehokkaan tuloverotuksen edellytys. Vastalauseessa ehdotettiinkin kunnallisverotuksessa otettavaksi käyttöön ilmoitusvelvollisuus, jonka laiminlyönnistä olisi seurannut valitusoikeuden menetys tulojen määrän suhteen. Tulojen ilmoittaminen liian pieninä ehdotettiin lisäksi sanktioitavaksi 25 prosentin veronkorotuksella. Ks. KuVM 1/eduskuntaesitysmietintö 6/1908 vp./A II–III, s. 15, 16, 156, 160, 161 ja 166.

Hallitus ei laatinut kunnallislainsäädännön uudistamiseen tähtäävää esitystä vuoden 1908 toisillekaan valtiopäiville, vaan asia tuli uudelleen esille Eero Erkon ja P. Ahmavaaran sekä A. Koiviston johdolla allekirjoitettujen eduskuntaesitysten kautta[6]. Näistä viimeksi mainittu oli lähes samansisältöinen, kuin edellisten valtiopäivien kunnallisvaliokunnan mietintö, minkä vuoksi kunnallisvaliokunta otti sen käsittelyn lähtökohdaksi. Kunnallisen lainsäädännön uudistamisen painopistealueita olivat edelleen kunnallinen äänioikeus, vaalikelpoisuus ja vaalitapa. Kunnallisverotuksen laajamittainen uudistaminen olisi kunnallisvaliokunnan mukaan edellyttänyt perinpohjaisia selvityksiä, joita hallituksen asettama komitea ei ollut suorittanut. Tämän vuoksi uudistusesitys sisälsi ainoastaan sellaisia muutoksia kunnallisverotukseen, joita kaivattiin kaikkein kipeimmin[7].

Valmistelutyön pohjalta eduskunta hyväksyi 31 päivänä lokakuuta 1908 maalaiskuntain kunnallisasetuksen ja kaupunkien kunnallisasetuksen. Keisari ei kuitenkaan vahvistanut näitä asetuksia[8]. Tästä huolimatta on paikallaan lyhyesti selvittää niitä muutoksia, joita asetuksiin oli sisällytetty, koska ne ilmensivät kunnallislainsäädäntöön tuohon aikaan kohdistuvia muutospaineita. Asetukset sisältävät eräitä keskeisiä verotusolojen muutosta enteileviä uudistuksia.

Eduskunta päätti, että kunnallinen äänioikeus on lähtökohtaisesti rakennettava yleisen ja yhtäläisen äänioikeuden varaan[9]. Voimassa olleiden asetusten mukaan päätösvaltaa käyttivät kunnan siihen oikeutetut jäsenet kaupunkikunnissa joko raastuvankokouksessa tai valitsemiensa kaupunginvaltuusmiesten kautta sekä maalaiskunnissa kuntakokouksessa tai valitsemiensa valtuusmiesten kautta. Äänioikeuden laajennuttua raastuvankokousten tai kuntakokousten pitäminen olisi ollut hyvin vaikeaa, minkä vuoksi eduskunta päätti, että kunnat käyttäisivät päätösvaltaansa valitsemiensa kaupungin- tai kunnanvaltuutettujen sekä lisävaltuutettujen kautta[10].

---

[6] Erkko, Eero ja Ahmavaara, P.: Erinäisiä lakiehdotuksia kunnallislainsäädännön uudistamiseksi; Eduskuntaesitys N:o 5/1908 II vp./L VII sekä Koivisto, A. y.m.: Erinäisiä lakiehdotuksia kunnallislainsäädännön uudistamiseksi; Eduskuntaesitys N:o 8/1908 II vp./L VII.

[7] KuVM 1/eduskuntaesitysmietintö 2/1908 II vp./A V, s. 2 ja 3.

[8] Asetuksiin liittyneestä valmistelusta, eduskuntakäsittelystä ja vahvistamisesta ks. Soikkanen: 1966 s. 444–452.

[9] Äänioikeutta oli kuitenkin rajoitettu usealla tavalla. Sitä ei olisi ollut mm. silloin, kun kunnan jäsen olisi jättänyt muun kuin varattomuuden tähden suorittamatta hänelle kahdelta lähinnä edelliseltä vuodelta maksuunpannut kunnalliset tuloverot tai henkilömaksut. Ks. maalaiskuntain kunnallisasetus 7 § 3 mom ja 9 § 1 sekä 2 mom sekä kaupunkien kunnallisasetus 8 § 2 mom ja 10 § 1 sekä 2 mom.

[10] Ks. eduskunnan asetusehdotukset/eduskuntaesitysmietintö 2/1908 II vp./A V, s. 6. Uudet säännökset olisivat vielä varsin tehokkaasti keskittäneet taloudellisen vallan veroa maksavien käsiin. Eduskunta päätti, että kaupungin- ja kunnanvaltuutettujen rinnalle tuli valita yhtä suuri määrä lisävaltuutettuja. Edelliset olisivat toimineet joko yksin tai yhdessä lisävaltuutettujen kanssa lisättynä valtuustona. Lisätyn valtuuston tehtävänä olisi ollut mm. päättää sellaisesta asiasta, joka saattoi tulevaisuudessa tuntuvasti vaikuttaa kunnallisverotukseen. Mikäli esim. kunnallisen tuloveron määrää aiottiin nostaa maalaiskunnassa korkeammaksi kuin 5 prosenttia ja kaupungissa korkeammaksi kuin 6 prosenttia taksoitetuista tuloista, mitkä määrät suunnilleen vastasivat maamme kunnallisverotuksen keskitasoa maalais- ja kaupunkikunnissa, olisi päätös tullut tehdä lisätyssä valtuustossa niin, että vähintään 3/4 läsnäolleista olisi sitä kannattanut. Ks. maalaiskuntain kunnallisasetus 4 § 1 mom, 6 § 3 mom, 9 § 3 mom, 12 ja 13 §, 26 § 2 mom sekä kaupunkien kunnallisasetus 4 § 1 mom, 7 § 3 mom, 10 § 3 mom, 12 ja 13 §, 22 § 3 mom sekä KuVM 1/eduskuntaesitysmietintö 6/1908 vp./A II–III, s. 154 ja 185.

Kunnallisverotuksen osalta on mainittava seuraavat uudistukset: Eduskunta päätti, että verovelvolliselle voitiin myöntää veroäyriluvun alennus, mikäli hänellä oli elätettävänään viittätoista vuotta nuorempia lapsia. Huojennuksen määrä olisi ollut riippuvainen lasten lukumäärästä ja tulojen suuruudesta. Pienituloisen verovelvollisen veroäyrien määrää olisi voitu alentaa taikka verovelvollinen kokonaankin vapauttaa verosta, mikäli verovelvollisen maksukyky olisi heikentynyt sairauden tai muun onnettomuuden seurauksena tai mikäli hänen elätettävänään olisi ollut omia tai puolison iäkkäitä ja työkyvyttömiä vanhempia[11]. Nämä *lapsivähennyksen ja veronmaksukyvyn alentumisvähennyksen* myöntämistä koskevat säännökset olivat ensimmäisiä eduskunnan hyväksymiä tuloverotukseen liittyviä varsinaisia sosiaalisia vähennyksiä[12].

Käsiteltävän aiheen kannalta olennaisin muutos tapahtui siinä, että *eduskunta hyväksyi ensimmäisen kerran tuloverotuksessa käyttöön otettavaksi yleisen ilmoitusvelvollisuuden*. Jokaisen kunnalle verovelvollisen, jota edellisen vuoden taksoituksessa olisi verotettu maalaiskunnassa vähintään tuhannen markan tuloista ja kaupunkikunnassa vähintään kahdentuhannen markan tuloista, olisi tullut jättää erityiselle kaavakkeelle laadittu veroilmoitus taksoituslautakunnalle tai sen jäsenelle. Kunnan- tai kaupunginvaltuustolla olisi ollut oikeus ulottaa ilmoitusvelvollisuus tätä pienempiinkin tuloihin. Ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnin ainoaksi sanktioksi olisi säädetty *valitusoikeuden menetys* taksoitetun tulon määrän suhteen, mikäli verovelvollinen ei olisi kyennyt näyttämään laillista estettä[13]. Ilmoitusvelvollisuuden hyväksymisen myötä tutkimisvelvollisuutta osoittavat säännökset voitiin muotoilla uudelleen. Taksoituslautakunta olisi tämän mukaan ollut velvollinen ”tunnollisesti tutkimaan ja arvioimaan” kullekin verovelvolliselle taksoitusvuonna kertyneet tulot[14]. Tuolle ajalle tyypilliseen tapaan eduskunta hyväksyi ilmoitusvelvollisuuden vastapainoksi ankarat salassapitosäännökset. Verovelvollisen antamia ilmoituksia ei olisi saanut näyttää muille kuin taksoituslautakunnan ja muutoksenhakuelimen jäsenille. Verovelvollisen vaatimuksesta ilmoituksen tarkastaminen olisi tullut uskoa taksoitus- tai tutkijalautakunnan puheenjohtajan ja lautakunnan sitä

---

[11] Eräänlaisen toimeentulominimin takaamiseksi eduskunta päätti lisäksi, että alimman verotettavan tulon määrä olisi voinut maalaiskunnissa vaihdella kolmestasadasta viiteensataan markkaan sekä kaupungeissa kuudestasadasta tuhanteen markkaan riippuen siitä, miten lisätty valtuusto paikkakunnan erityisolot huomioon ottaen vähintään kolmen ja enintään viiden vuoden ajaksi määräsi. Alarajaa suuremmista tuloista olisi tullut maalla panna kustakin sadan markan tulosta ja kaupungissa kustakin kahdensadan markan tulosta yksi lisä-äyri. Ks. maalaiskuntain kunnallisasetus 70 § 3 ja 4 mom sekä 74 § 2 mom sekä kaupunkien kunnallisasetus 36 § 3 ja 4 mom sekä 39 § 2 mom.

[12] Ks. Soikkanen:1966 s. 450.

[13] Kunnallisvaliokunnan mietintöön liitetyssä I vastalauseessa ehdotettiin, että sellaiselle verovelvolliselle, joka ilmoitti tulonsa todellista pienemmiksi, olisi tullut määrätä 25 %:n veronkorotus. Ks. KuVM 1/eduskuntaesitysmietintö 2/1908 II vp./A V, s. 152, 164 ja 178.

[14] MKunA (1898/21) 81 §:n 1 momentin mukaan taksoituslautakunnan tuli ”tunnollisesti arvioida” verovelvolliselle taksoitusvuonna kertyneet tulot. KKunA 55 §:n 1 momentin (1883/29) mukaan takseerauslautakunta oli velvollinen ”tunnollisesti arvostelemaan” niitä tuloja, joita kullakin kunnan jäsenellä voitiin arvioida olleen viimeksi kuluneena vuonna.

varten valitseman jäsenen toimitettavaksi. Tällöin lautakunnalle ei olisi saanut antaa muuta kuin sellaista selvitystä, joka olisi ollut välttämätöntä taksoittamisen toimittamista varten[15].

Eduskunnassa kiinnitettiin huomiota siihen epäkohtaan, että varsin usein verovelvollisten tuloja jäi taksoituksessa huomioon ottamatta. Tämän vuoksi asetuksiin otettiin määräykset, joiden nojalla taksoituslautakunnalla olisi ollut oikeus määrätä verovelvolliselle *jälkitaksoituksin* veroäyrejä lähinnä edellisen taksoitusvuoden aikana kertyneistä tuloista, mikäli niitä ei olisi aikaisemmin ilmoitettu tai taksoitettu[16]. Verotuksen toimittavan elimen tutkimisvelvollisuus olisi näin ensi kerran ulotettu verovuotta edeltävään aikaan.

Tutkijalautakunnat olivat maaseutukunnissa vakiinnuttaneet asemansa niin hyvin, että eduskunta päätti antaa taksoitusluetteloja vastaan tehtyjen muistutusten tutkimisen yksin niiden tehtäväksi[17]. Lisäksi eduskunta päätti muuttaa kaupunkikuntien tarkastuslautakunnat tutkijalautakunniksi[18]. Eduskunnassa kiinnitettiin huomiota siihen epäkohtaan, että KKunA 56 §:n 2 momentin (1883/29) mukaan tarkastuslautakunnan päätöksestä ei voinut veron määrän osalta hakea muutosta. Eduskunta katsoi, ettei tässä suhteessa voitu tehdä eroa maalaiskuntien ja kaupunkien välille, minkä vuoksi se päätti muuttaa asetusta siten, että *myös kaupunkikuntien tutkijalautakuntien päätöksistä olisi voinut hakea valittamalla muutosta ensin kuvernööriltä ja sitten senaatilta*[19].

4.1.2 Laki tulojen ilmoittamisvelvollisuudesta kunnallisverotusta varten

Edellä mainitun lainsäädäntöhankkeen kariuduttua eduskunnassa oltiin yleisesti sillä kannalla, että valtion tuloverotuksen ohella kunnallinen tuloverotus oli perusteellisen uudistuksen tarpeessa. Uudistustarve aiheutui osin siitä, että valtio oli

---

[15] Maalaiskuntain kunnallisasetus 73 § 1, 5 ja 6 mom sekä kaupunkien kunnallisasetus 38 § 1, 5 ja 6 mom. Hämmästystä herättää se yksimielisyys, joka eduskunnassa nyt vallitsi ilmoitusvelvollisuuden käyttöönottamisesta. Tältä osin säännöksiin ei tehty muutoksia eduskuntakäsittelyn aikana. Eduskunta perusteli ilmoitusvelvollisuuden käyttöönottoa mm. sillä, että se olisi totuttanut kansalaisia odotettavissa oleviin suurempiin verotusolojen muutoksiin. Ks. KuVM 1, s. 67, 103 ja 104 sekä eduskunnan asetusehdotukset, s. 13 ja 14/eduskuntaesitysmietintö 2/1908 II vp./A V.

[16] Maalaiskuntain kunnallisasetus 73 § 1 mom ja kaupunkien kunnallisasetus 38 § 1 mom. Kunnallisvaliokunnan mietinnössä jälkiverotusoikeus ehdotettiin ulotettavaksi kolmeen lähinnä edelliseen verovuoteen. Suuren valiokunnan mietinnössä jälkiverotusoikeus kuitenkin rajattiin koskemaan vain lähinnä edellistä verovuotta. Ks. KuVM 1, s. 20, 66, 102 ja 103, SuVM 13, s. 20 ja 35 sekä eduskunnan asetusehdotukset s. 13/eduskuntaesitysmietintö 2/1908 II vp./A V.

[17] Maalaiskuntain kunnallisasetus 76 ja 77 §. MKunA (1898/21) 84 §:n 2 ja 3 momentin mukaan taksoitusluetteloa vastaan tehtyjen muistutusten tutkiminen oli lähtökohtaisesti kuntakokouksen tehtävä. Kunnalla oli kuitenkin valta uskoa muistutusten tarkastaminen kuntakokouksen valitseman tutkijalautakunnan tehtäväksi.

[18] Ks. kaupunkien kunnallisasetus 37 ja 40 § sekä vrt. KKunA 54 §:n 3 mom (1883/29).

[19] Ks. maalaiskuntain kunnallisasetus 98 ja 101 §, kaupunkien kunnallisasetus 70 ja 72 § sekä eduskunnan asetusehdotukset/eduskuntaesitysmietintö 2/1908 II vp./A V, s. 16.

vähitellen ottamassa pysyvästi käyttöönsä tuloverotuksen. Eri kunnissa tuloja arvioitiin hyvin erilaisin perustein. Tämä eriarvoisuus kertautui valtion tuloverotuksessa, koska kunnallistaksoitus oli myös valtion tuloverotuksen perustana. Kuntien ja valtion verotusolojen perinpohjainen uudistaminen oli niin laaja tehtävä, että eduskunnassa ilmeni halukkuutta poistaa järjestelmään liittyviä pahimpia puutteellisuuksia osauudistuksin.

Kunnallisessa tuloverotuksessa erityisen pahaksi puutteeksi koettiin se seikka, ettei verovelvollisilla ollut ilmoitusvelvollisuutta. Tulojen taksoitusta ei siten voitu, eikä aina edes haluttu toimittaa tarkasti[20]. Eräät tuloerät kuten esim. palkkatulot olivat yleensä taksoitusviranomaisten tiedossa, kun taas toisentyyppiset tulot, kuten elinkeinotulo, jouduttiin luotettavan selvityksen puuttuessa arvioimaan summaarisesti. Ilmoittamisvelvollisuutta koskeva lainsäädäntöhanke lähti uudelleen liikkeelle vuoden 1917 toisilla valtiopäivillä. Tällöin eduskunnalle annettiin Edvard Gyllingin johdolla allekirjoitettu eduskuntaesitys, joka sisälsi ehdotuksen laiksi kunnallisverotuksessa verovelvollisten velvollisuudesta tulojensa ilmoittamiseen taksoitusviranomaisille. Eduskunta lähetti esitysehdotuksen laki- ja talousvaliokuntaan kiireellisenä valmisteltavaksi[21].

Laki- ja talousvaliokunta yhtyi eduskuntaesitykseen siinä suhteessa, että sen mielestä tuloverotuksen luonne edellytti verovelvollisten tulojen mahdollisimman luotettavaa ja tarkkaa selvittämistä, mikä ei ollut mahdollista ilman ilmoitusvelvollisuutta. Valiokunnan mietintöön sisältyy varsin mielenkiintoinen katsaus ilmoitusvelvollisuuden käyttöönotosta eri Euroopan maissa, mistä käy selkeästi ilmi, että kehitys maassamme oli jäänyt pahasti jälkeen tuloverotuksen johtavista maista. Esimerkkiä valiokunta haki pääasiallisesti Preussista ja eräistä muista Saksan valtioista sekä Ruotsista, Norjasta ja Tanskasta[22]. Valiokunta päätyi eduskuntaesityksen tavoin ehdottamaan, että ilmoitusvelvollisuus olisi ulotettu niihin, joita edellisen vuoden taksoituksessa olisi verotettu vähintään 3.000 markan tuloista. Näihin oli valiokunnan mukaan rinnastettava myös ne verovelvolliset, joiden tulot edellisenä vuonna olivat nousseet mainittuun määrään, vaikka he jostain syystä olisivatkin välttäneet verotuksen. Kaupungin- ja kunnanvaltuustolla tai kunnalliskokouksella olisi paikallisolosuhteet huomioon ottaen ollut oikeus ulottaa ilmoitusvelvollisuus edellä mainittua pienempiinkin tulomääriin[23].

Edvard Gyllingin johdolla allekirjoitettu eduskuntaesitys ei johtanut lainsäädän-

---

[20] Ks. laki- ja talousvaliokunnan M 5/HE 5/1920 vp./A I–II, s. 3.

[21] Ks. eduskuntaesitys N:o 10/1917 II vp./L V, s. 492–495 sekä laki- ja talousvaliokunnan M 2/eduskuntaesitysmietintö 9/1917 II vp./A V, s. 1 ja 2.

[22] Ks. laki- ja talousvaliokunnan M 2/eduskuntaesitysmietintö 9/1917 II vp./A V, s. 3-5. Ruotsissa rajoitetusta ilmoitusvelvollisuudesta oli säädetty jo vuonna 1883 ja yleisestä ilmoitusvelvollisuudesta vuonna 1902. Ks. Hultqvist: 1995 s. 44–46 ja Leidhammar: 1995 s. 146–148.

[23] Valiokunta perusteli kannanottoaan sillä, että kaikkein pienimmissä tuloluokissa ilmoitusvelvollisuudesta saatava hyöty ei vastannut siitä kertyvää työmäärää. Kaikkein pienimmät tulot voitiin valiokunnan mukaan taksoittaa riittävän tarkasti ilman veroilmoitustakin. Ks. laki- ja talousvaliokunnan M 2/eduskuntaesitysmietintö 9/1917 II vp./A V, s. 7, 8, 10, 11 ja 16.

tötoimiin, mutta sen pohjalta hallitus laati vuoden 1918 valtiopäiville esityksen tulojen ilmoittamisvelvollisuudesta kunnallisverotusta varten. Hallituksen esityksen perusteella eduskunta hyväksyi 24 päivänä helmikuuta 1919 lain tulojen ilmoittamisvelvollisuudesta kunnallisverotusta varten (IlmoitusvelvL, AsK 1919/43). Laki annettiin 9 päivänä huhtikuuta 1919 ja se tuli voimaan 1 päivänä tammikuuta 1920. IlmoitusvelvL oli *tärkeä käännekohta maamme verotusmenettelyssä ja veroprosessissa*. Lakia sovellettiin ensimmäisen kerran kaupunkien ja maalaiskuntien vuoden 1919 tuloja taksoitettaessa[24].

> Hallituksen esityksen mukaan ilmoitusvelvollisuus olisi ulotettu jokaiseen verovelvolliseen, jonka tulot taksoitettavana vuonna olisivat olleet vähintään 2.000 markkaa. Kunnanvaltuustolla olisi ollut oikeus ulottaa ilmoitusvelvollisuus tätä pienempiinkin tulomääriin. Taksoitusvuoden tulojen määrästä riippumatta ilmoitusvelvollisuus olisi ollut sillä, jota edellisenä vuonna oli taksoitettu vähintään 2.000 markan tuloista tai siitä alemmasta määrästä, josta kunnanvaltuusto oli määrännyt kuluvan vuoden ilmoitusvelvollisuuden alkavaksi[25].

Eduskunnassa pääsi voitolle talousvaliokunnassa omaksuttu kanta, jonka mukaan *ilmoitusvelvollisuus tuli ulottaa jokaiseen verovelvolliseen tulojen suuruudesta riippumatta*. Talousvaliokunta perusteli kantaansa sillä, että verovelvollisen itsensä antamalla ilmoituksella oli merkityksensä pienituloistenkin tuloja selvitettäessä. Tämän lisäksi laaja veroilmoitusaineisto tarjosi keinon kontrolloida ilmoitusten luotettavuutta. Sellaiset verovelvolliset, joiden tuloja veroviranomaisten oli vaikea selvittää, olisivat voineet herkemmin laiminlyödä ilmoitusvelvollisuutensa, mikäli laissa olisi säilytetty muita verovelvollisryhmiä koskevia rajoituksia. Koska eri kunnissa noudatettiin tulojen arvioinnissa erilaisia laskuperusteita, olisi ilmoitusvelvollisuuden rajoittaminen merkinnyt tosiasiallisesti sitä, että eri paikkakunnilla hyvin erisuuruiset tulot olisivat jääneet ilmoitusvelvollisuuden ulkopuolelle. Ilmoitusvelvollisuuden ulottaminen kaikkiin verovelvollisiin edellytti talousvaliokunnan mukaan sitä, että velvollisuuden täyttäminen tuli tehdä niin yksinkertaiseksi kuin mahdollista. Hallituksen lakiehdotus kuitenkin täytti tässä suhteessa talousvaliokunnan sille asettamat vaatimukset[26].

Lakiin tuli useita määräyksiä, joiden tarkoituksena oli jo ennalta varmistaa, että verovelvolliset täyttivät ilmoitusvelvollisuutensa ja toisaalta *helpottaa* heitä tässä

---

[24] Lain 26 § ja Ståhlberg: 1926 s. 740. Lain hyväksyessään eduskunta liitti siihen ponnen, jonka mukaan hallituksen tuli mahdollisimman pian ryhtyä toimenpiteisiin ajanmukaisen lainsäädännön aikaansaamiseksi kunnallisverotuksessa. Ks. EV/HE 27/1918 vp./A II, s. 9.

[25] Hallitus perusteli ilmoitusvelvollisuuden rajoittamista sillä, että ilmoitusjärjestelmä oli outo suurimmalle osalle väestöstä sekä että kyseessä oleva laki oli tarkoitettu väliaikaiseksi. Ks. HE 27/1918 vp./A II, s. 1–5.

[26] Talousvaliokunnan kanta ei olut yksimielinen. Mietintöön liitetyn I vastalauseen mukaan aukoton ilmoitusvelvollisuus oli vaikeasti valvottavissa ja aiheutti viranomaisille kohtuuttomasti työtä. Vastalauseen mukaan monille vähävaraisille tuotti suuria vaikeuksia tehdä tiliä etupäässä tilapäisansioista kertyneistä tuloista. Vastalauseen mukaan ilmoitusvelvollisuuden tuloraja voitiin kuitenkin alentaa 1.000 markkaan. Ks. TaVM 5/HE 27/1918 vp./A II, s. 3–5, 14 ja 15 sekä lain 1 §.

tehtävässä[27]. Lain 4 §:n mukaan arvionvaraisten erien osalta ilmoitusvelvollisuuden täyttämiseksi riitti, että verovelvollinen ilmoitti ne perusteet, joiden avulla rahamäärä voitiin arvioida. Lain 2 §:n 3 momentin mukaan verovelvollisella oli oikeus ilmoittaa taksoituslautakunnalle asiamies, joka edusti verovelvollista ilmoitusasioissa tämän ollessa estyneenä. Mikäli ilmoitusvelvollisuuden täyttäminen kirjallisesti tuotti hankaluuksia, saattoi verovelvollinen lain 6 §:n mukaan itse tai asiamiehensä välityksellä antaa ilmoituksen tai muun tiedon suullisesti, jolloin taksoituslautakunnan esimiehen tuli kirjoittaa se lomakkeeseen. Ilmoituksen antajan oli tällöin vielä todistettava ilmoitus oikeaksi nimikirjoituksellaan. Asiamiehen ei tarvinnut lain 15 §:n mukaan esittää valtuutuksestaan valtakirjaa tai muutakaan selvitystä. Ainoastaan mikäli taksoituslautakunta erityisen syyn perusteella vaati tällaista selvitystä, oli se esitettävä. Taksoituslautakunnan määräämän henkilön oli lain 11 §:n mukaan maksutta opastettava verovelvollisia ilmoitusvelvollisuuden täyttämiseen liittyvissä kysymyksissä sekä tarvittaessa itse tuloilmoituksen kirjoittamisessa[28]. Ilmoitusvelvollisuuden ajankohdasta oli lain 12 §:n 1 momentin mukaan annettava tieto siten kuin kunnallisista tiedonannoista oli säädetty. Tässä tiedonannossa oli myös mainittava ne seuraamukset, jotka aiheutuisivat ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnistä tai väärästä ilmoituksesta, ketkä antoivat edellä mainittua ohjausta ilmoitusvelvollisuuden täyttämiseksi, missä ilmoituslomakkeita oli saatavilla sekä kenelle ilmoitus oli jätettävä. Taksoituslautakunnalla oli mahdollisuus ilmoitusvelvollisen pyynnöstä pidentää lain 12 §:n 3 momentin nojalla veroilmoituksen antamisaikaa. Verovelvollisella oli lain 14 §:n nojalla oikeus antaa kirjallinen tuloilmoitus tai muu tieto omalla vastuullaan maksetussa kirjeessä[29].

Kirjallinen tuloilmoitus tuli lain 3 §:n 1 momentin mukaan antaa *kunnian ja omantunnon kautta*[30]. Ilmoituksessa oli tarkkaan eriteltävä tulot siltä ajalta, jota taksoitus koski, eli yleensä edelliseltä kalenterivuodelta, sekä ne vähennykset, joita bruttotuloista haluttiin tehdä. Tuloilmoitus tuli antaa kuhunkin sellaiseen kuntaan, jossa verovelvollisen oli suoritettava veroa. Mikäli verovelvolliselle oli kertynyt tuloja kahdesta tai useammasta kunnasta, oli tuloilmoituksessa lain 3 §:n 2 momentin mukaan mainittava, miten tulojen jako eri kuntien kesken oli verovelvollisen mielestä toimitettava[31].

---

[27] HE 27/1918 vp./A II, s. 2 ja 3.
[28] Ks. Ståhlberg: 1926 s. 741 ss.
[29] Ks. Kauppi: 1950 s. 203 ja 204.
[30] Mikäli ilmoitusta ei annettu kunnian ja omantunnon kautta, voitiin taksoitus toimittaa arvion nojalla. Ks. Ståhlberg: 1926 s. 743 ja 744 sekä seuraavat oikeustapaukset: KHO 1922 II 1744, jossa tuloilmoitusta ei ollut vakuutettu oikeaksi kunnian ja omantunnon kautta. Verovelvollinen ei kyennyt osoittamaan arviotaksoituksin tuloon lisättyä määrää liialliseksi, minkä vuoksi arvio pysytettiin voimassa; sekä KHO 1928 II 1146, jossa verovelvollinen oli poistanut veroilmoituskaavakkeelta kunnian ja omantunnon kautta annettavan vakuutuksen. Taksoituslautakunnalla oli oikeus toimittaa arvioverotus, koska verovelvollinen ei ollut antanut säädettyyn muotoon laadittua tuloilmoitusta. Arvion määrää tosin alennettiin.
[31] Ks. Ahla: 1920 s. 19, 20 ja 25.

Kirjanpitovelvollisten elinkeinonharjoittajien tuli liittää ilmoitukseensa oikeaksi todistettu jäljennös tulos- ja tasetilistään sekä erillinen selvitys tehdyistä poistoista. Yhtiöiden, osuuskuntien ja taloudellisten yhdistysten oli lisäksi jätettävä jäljennös tarkastuskertomuksestaan sekä pöytäkirjanote, josta näkyi, mitä tarkastuskertomuksen johdosta oli yleisessä kokouksessa päätetty[32]. Mikäli verovelvollisen tilivuosi erosi kalenterivuodesta, oli veroilmoitus ja siihen liittyvät selvitykset annettava siltä tilikaudelta, joka lähinnä päättyi ennen sen kalenterivuoden loppua, jota taksoitus koski[33].

Tuloilmoituksen lisäksi verovelvollisen oli taksoituslautakunnan kehotuksesta määräajassa annettava ne tiedot ja *täydentävät selvitykset*, jotka lautakunta katsoi taksoitusta varten tarpeellisiksi. Kehotus oli annettava kirjallisesti lautakunnan puheenjohtajan allekirjoittamana ja siinä oli asetettava määräaika tehtävän toimittamiseksi sekä mainittava laiminlyönnistä seuraava sanktio[34]. Taksoituslautakunnan kehotuksesta verovelvollisen oli lisäksi *esitettävä lautakunnan nähtäväksi liikekirjansa*, tositteensa, kalustoluettelonsa, sopimus- ja velkakirjansa yms. asiakirjansa, jotka saattoivat olla tarpeen taksoitusta toimitettaessa. Taksoituslautakunta saattoi myös valantehneellä tilintarkastajalla tarkastuttaa verovelvollisen kirjanpidon lisäselvityksen saamiseksi. Verovelvollisen vaatimuksesta taksoituslautakunnan tuli noudattaa tällaista menettelyä. Mikäli viranomainen taksoitusta toimittaessaan laiminlöi tulojen selvittämisen, voitiin verotus valituksen johdosta kumota ja asia palauttaa taksoitusviranomaisen uudelleen käsiteltäväksi tai verotusta suoraan muuttaa[35].

Jos verovelvollinen ei antanut määräajassa säädettyä tuloilmoitusta tai taksoituslautakunnan häneltä vaatimaa tietoa tai asiakirjaa tai jos annetut tiedot olivat puutteellisia, tuli taksoituslautakunnan määrätä verovelvolliselle veron lisäksi sen *korotusta* enintään 20 prosenttia. Korotus voitiin jättää määräämättä, mikäli verovelvol-

---

[32] Edellä mainitut lain 5 §:n säännökset sisältyivät pääpiirteissään jo Edvard Gyllingin johdolla allekirjoitetun eduskuntaesityksen 2 §:ään. Esitystä laki- ja talousvaliokunnassa käsiteltäessä (4 §) valiokunta kiinnitti huomiota siihen, että voimassa olleen konkurssisäännön määräykset kirjanpitovelvollisuudesta olivat vaillinaisia ja epäselviä. IlmoitusvelvL:iin sisällytettiin runsaasti muita selvitysvelvollisuutta koskevia säännöksiä, joiden arveltiin poistavan tämän puutteen. Vasta laki kirjanpitovelvollisuudesta 14.2.1925/54 paransi tilannetta olennaisesti. Ks. eduskuntaesitys N:o 10/1917 II vp./L V, s. 493, laki ja talousvaliokunnan M 2/eduskuntaesitysmietintö 9/1917 II vp./A V, s. 11 ja 12 sekä Ståhlberg: 1926 s. 745–747.

[33] Viimeksi mainittu lain 9 §:n säännös on peräisin laki- ja talousvaliokunnan ehdotuksesta (11 §). Ks. laki ja talousvaliokunnan M 2/eduskuntaesitysmietintö 9/1917 II vp./A V, s. 12 ja 20.

[34] Ks. Kauppi: 1950 s. 207 ja IlmoitusvelvL 6 §, 12 § 2 mom sekä 13 §.

[35] Ks. IlmoitusvelvL 7 §, Ståhlberg: 1926 s. 747–749 sekä seuraavat oikeustapaukset: KHO 1922 II 944, jossa verovelvollisen ilmoitus tilan tuotosta osoitti tappiota ja taksoitus tämän vuoksi oli toimitettava harkinnan mukaan. Tämän vuoksi vaatimus taksoituksen kumoamisesta ja asian palauttamisesta taksoitusviranomaisten uudelleen käsiteltäväksi hylättiin, vaikka taksoituslautakunta oli laiminlyönyt tarkastuttaa verovelvollisen tilikirjat; sekä KHO 1923 II 308, jossa verovelvolliselle ei ollut varattu tilaisuutta käyttää verotarkastuksessa taksoituslautakunnan ulkopuolista asiantuntijaa IlmoitusvelvL 7 ja 13 §:ssä säädetyllä tavalla. Lisäksi veronkorotus oli maksuunpantu verovelvollista IlmoitusvelvL 21 §:n mukaisesti kuulematta. Veronkorotus poistettiin ja tulomäärää alennettiin perustevalituksen johdosta.

linen esitti laiminlyönnilleen päteviä syitä. Taksoituslautakunnan tuli lisäksi tarvittaessa kehottaa verovelvollista täyttämään uuden määräajan kuluessa ilmoitusvelvollisuutensa. Mikäli verovelvollinen ei tämän jälkeenkään noudattanut kehotusta, voitiin hänelle määrätä ylimääräinen, enintään 25 prosentin veronkorotus alkuperäisestä veromäärästä, minkä lisäksi verovelvollinen *menetti oikeutensa valittaa* tulon määrästä ja veronkorotuksesta. Tämä valitusoikeuden rajoitus ei tosin estänyt tekemästä perustevalitusta. Lisäsanktiot voitiin jättää määräämättä, mikäli verovelvollinen esitti laiminlyönnilleen laillisen syyn. Sanktiot olivat melko raskaat siinä suhteessa, että niiden määräämisen edellytyksenä ei ollut se, että tuloja olisi jäänyt taksoittamatta. Pelkkä ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti tai puutteellinen ilmoitus riitti perusteeksi veronkorotuksen määräämiselle. Mikäli tuloa alennettiin valituksen johdosta, määrättiin veronkorotus lopulliselle veromäärälle. Veronkorotussäännöksessä ei ollut määräystä sen soveltuvuudesta jälkiverotustapauksiin, mikä aiheutti aluksi epäselvyyttä lain tulkinnassa. Tosiasiaselvityksen suhteen edellä kuvattu normi merkitsi pientä edistysaskelta. Valitusoikeuden menettäminen saattoi seurata vasta sen jälkeen, kun verovelvollista oli ensin kehotettu täyttämään ilmoitusvelvollisuutensa. Oikeutta muutoksenhakuun ei siten enää voinut menettää erehdyksen seurauksena[36].

Verovelvollista, joka hyötymistarkoituksessa antoi väärän tuloilmoituksen tai muun tiedon, oli rangaistava rikoslaissa erikseen säädetyllä tavalla. Myös *veropetoksen* yritys oli rangaistavaa[37].

On muistettava, että IlmoitusvelvL ei tuonut muutoksia itse tutkimisvelvollisuutta koskeviin normeihin, vaan nämä säilyivät ennallaan asianomaisissa kunnallisasetuksissa[38]. Ilmoittamisvelvollisuus ainoastaan laajensi tutkittavaa aineistoa. Sen varalta, että verovelvolliselta ei saatu tuloilmoitusta tai että se havaittiin epäluotet-

---

[36] Edvard Gyllingin allekirjoittaman eduskuntaesityksen 4 §:n mukaan verovelvollinen olisi menettänyt välittömästi valitusoikeutensa, mikäli hän olisi laiminlyönyt antaa veroilmoituksen määräajassa eikä olisi kyennyt esittämään laillista syytä laiminlyönnilleen. Laki- ja talousvaliokunnan mietinnössä ilmoitusvelvollisuuden sanktiointi otettiin jälleen esille. Tähän ilmeisesti vaikutti edellä valtion verokomitean yhteydessä mainittu, Preussissa vuonna 1906 toteutettu uudistus. Laki- ja talousvaliokunnan kannan mukaan valitusoikeuden menetystä ei voitu käyttää ensisijaisena laiminlyönnin seuraamuksena. Valiokunta perusteli kantaansa sillä, että taksoitusviranomaiset syyllistyivät paikoin virheisiin ja että verovelvolliset olivat tottumattomia ilmoitusvelvollisuuteen ja tämän vuoksi helposti erehtyväisiä. Laki- ja talousvaliokunnan ehdotuksen (8 §) mukaan verovelvolliselle voitiin ensimmäisen laiminlyönnin jälkeen määrätä vain veronkorotus ja vasta sen jälkeen, kun hän uuden kehotuksen jälkeenkään ei täyttänyt velvollisuuttaan, lisäveronkorotus ja valitusoikeuden menetys. Laki- ja talousvaliokunnan ehdotuksen pääperiaatteet säilyivät IlmoitusvelvL 21 §:ssä. Ks. eduskuntaesitys N:o 10/1917 II vp./L V, s. 494, laki- ja talousvaliokunnan M 2/eduskuntaesitysmietintö 9/1917 II vp./A V, s. 5, 9, 10, 12, 13, 18 ja 19, Ståhlberg: 1926 s. 765–768, Tarjanne: 1939 s. 261, Rekola: 1955 s. 205, KHO 1922 II 1748 ja KHO 1939 II 3927 ja KM 1911:12 b II, s. 513.

Myös Ruotsissa ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntiä sanktioitiin valitusoikeuden menetyksellä. Ks. taxeringsförordningen (1928:379) 39 §, Hultqvist: 1995 s. 44 ja 45 sekä Leidhammar: 1995 s. 179 ja 180.

[37] Ks. IlmoitusvelvL 22 §, Ståhlberg: 1926 s. 768 ja 769 sekä Lehtonen: 1986 s. 67 ja 73.

[38] Tutkimisvelvollisuudesta oli säädetty MKunA (1898/21) 81 §:ssä sekä KKunA 55 §:ssä (1883/29). Näiden mukaan taksoituslautakunnan oli tunnollisesti arvioitava verovelvollisen tulot.

tavaksi, lakiin otettiin määräys, jonka mukaan taksoituslautakunnan tuli näissäkin tapauksissa määrätä verotettava tulo *arviotaksoituksena*. Arviotaksoitus ei lain mukaan edellyttänyt verovelvollisen kuulemista. Muutoksenhakuvaiheessa arviotaksoitus saatettiin kuitenkin kumota, mikäli sen perustaksi ei ollut hankittu tarvittavaa selvitystä. Mikäli annettua ilmoitusta ei voitu panna taksoituksen perusteeksi, oli syy siihen mainittava taksoituslautakunnan pöytäkirjassa sekä ilmoitettava pyynnöstä verovelvolliselle. Tällaisia syitä saattoivat olla mm. seuraavat: 1) jokin tuloerä oli jätetty veroilmoituksessa mainitsematta tai vähennys ilmoitettu liian suurena, 2) tuloja tai vähennyksiä ei selvitetty luotettavasti tai 3) ilmoitukseen ei liitetty kirjanpitovelvollisten osalta tilijäljennöksiä tai erikoisluetteloita. Virallisperiaatteen kannalta ilmoitusvelvollisuus merkitsi suurta muutosta siksi, että verotus perustui nyt ensisijaisesti verovelvollisen antaman tiedon varaan eikä niinkään veroviranomaisen paikallistuntemukseen tai viran puolesta hankittuun selvitykseen. Veroviranomaisen oli lisäksi *informoitava verovelvollista* poiketessaan tämän antamasta ilmoituksesta. Näin verovelvolliselle tarjoutui tiedonsaantioikeutensa myötä aito mahdollisuus täyttää näyttövelvollisuutensa muutoksenhakuasteessa. Verotuksen toimittamista nopeutettiin siten, että taksoituslautakunta saattoi jakautua *osastoihin*, mutta huolellisen käsittelyn vaatimusta tehosti määräys, jonka mukaan koko taksoituslautakunnan oli ratkaistava asia erimielisyyden ilmaantuessa[39].

Laki tulojen ilmoittamisvelvollisuudesta kunnallisverotusta varten mahdollisti myös *muilta kuin verovelvolliselta itseltään saatavat ilmoitukset*. Hallituksen esityksen perusteella lain 8 §:ään otettiin säännös, jonka mukaan mm. viranomaisten, laitosten ja työnantajien tuli taksoituslautakunnan pyynnöstä toimittaa sille tai sen valtuuttamalle henkilölle taksoitukseen vaikuttavia tietoja. Valtion, kunnan tai muun yhteisön viranomaisten oli ilmoitettava palveluksessaan olevien henkilöiden palkka- ja luontoisedut. Julkisen viranomaisen sekä laitoksen tai säätiön hallituksen

---

[39] Nämä lain 16 §:n säännökset muotoutuivat pääperiaatteessaan jo laki- ja talousvaliokunnan mietinnössä (12 §). Aikaisemmin taksoituslautakunta oli voinut jakautua kahteen osastoon vain sellaisessa kaupungissa, jonka asukasluku nousi 20.000 suuremmaksi. Ks. laki- ja talousvaliokunnan M 2/eduskuntaesitysmietintö 9/1917 II vp./A V, s. 14 ja 20, KKunA 55 § 2 mom (1883/29), Ahla: 1920 s. 43 sekä Ståhlberg: 1926 s. 755–759 ja vrt. Leidhammar: 1995 s. 318. Ks. myös seuraavat oikeustapaukset: KHO 1921 II 482; KHO 1921 II 470; KHO 1921 II 771; KHO 1922 II 1029, jossa LH ja KHO tulivat samalla näytöllä vastakkaisiin lopputuloksiin arvioverotuksen edellytysten olemassaolosta. KHO perusteli arvioverotuksen pysyttämistä sillä, että verovelvollinen ei ollut kunnan muistutuksista huolimatta tehnyt selkoa niistä tulo- ja menoeristä, joiden arvioimisessa tuloilmoituksesta oli poiketu; KHO 1923 I 112, jossa tuloilmoituskaavakkeiden puuttuessa käsinkirjoitetulle kaavakkeelle asianmukaisesti laadittu tuloilmoitus hyväksyttiin taksoituksen perustaksi. Verovelvollista ei voitu arvioverottaa; KHO 1924 I 53, jossa verovelvollinen, joka vuonna 1868 annetun konkurssisäännön mukaan oli kirjanpitovelvollinen, ei ollut tuloilmoitukseensa liittänyt otteita kirjanpidostaan. Taksoitus voitiin toimittaa arvioimalla. Valittaessaan siten toimitetusta taksoituksesta oli verovelvollisella todistusvelvollisuus taksoituksen kohtuuttomuudesta; KHO 1929 II 2677, jossa yhtiö valittaessaan esiintoi, ettei taksoitustoimituksessa ollut laadittu pöytäkirjaa eikä yhtiölle muullakaan tavoin ollut annettu tietoa, missä kohdin sen antamasta tuloilmoituksesta oli poikettu. Koska kunnan puolesta ei ollut esitetty syytä siihen, miksi yhtiön tuloilmoituksesta oli poikettu, alennettiin taksoitusta yhtiön tuloilmoitusta vastaavaksi. Vrt. KHO 1929 II 2673.

ja kotimaisen tai ulkomaisen vakuutuslaitoksen oli ilmoitettava maksamansa eläkkeen, apurahan ja elinkoron suuruus. Holhouslautakunnan ja kunnanhallituksen oli ilmoitettava alaikäisen holhoustilissä tilitettyjen tulojen yhteismäärä. Jokaisen työnantajan oli ilmoitettava vakinaisessa palveluksessaan olleelle maksamansa palkkaedut. Edellä mainitut säännökset eivät lisänneet kohtuuttomasti ilmoitusvelvollisten työmäärää, koska taksoituslautakunnan oli huolehdittava siitä, että tiedot noudettiin asianomaisilta ilmoitusvelvollisilta.

Talousvaliokunnan kannanoton mukaisesti lain 17 §:ään lisättiin säännös, jonka mukaan yhtiöiden, pankkien ja muiden laitosten sekä yksityisten henkilöiden tuli pyydettäessä antaa verovalituksen käsittelyä varten tutkija- tai tarkastuslautakunnalle tai näiden määräämälle *tietoja ja todisteita* valittajan tulojen selvittämiseksi. Tietoja oli annettava myös tutkijalautakuntana toimivalle kunnanvaltuustolle. Talousvaliokunnan kannan mukaan verovelvollisten antamien tietojen todenperäisyyttä olisi muutoin ollut lähes mahdotonta valvoa muutoksenhakuvaiheessa. Valittajalla itsellään ei ollut ehdotonta velvollisuutta taksoitusvaiheen jälkeen antaa lisätietoja valitusasian käsittelyä varten[40]. Lain 8 ja 17 §:ssä tarkoitetun ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnin varalta 23 §:ssä oli sanktionormi, jonka mukaan ilmoitusvelvolliselle voitiin tällaisessa tapauksessa määrätä enintään 100 markan *sakkorangaistus*. Oikeus saattoi lisäksi asettaa ilmoitusvelvollisuuden täyttämiseksi määrätyn uhan, mikä tarkoitti käytännössä uhkasakkoa tai vankeusrangaistusta[41].

Mikäli verovelvollinen oli laiminlyönyt ilmoitusvelvollisuutensa tai antanut väärän tuloilmoituksen ja jäänyt tämän vuoksi joltain osin taksoittamatta, oli lain 18 §:n nojalla mahdollista toimittaa *jälkitaksoitus*. Verovelvollisen ja veronsaajan tiedollinen eriarvoisuus ja tuloverotukseen liittyvä julkinen intressi osoittautuivat niin suuriksi, että niitä oli kompensoitava verotuksen toimittavan viranomaisen oikeudella saattaa asia tarvittaessa uudelleen käsiteltäväksi. Jälkitaksoituksen toimittaminen oli jo tuolloin mahdollista, vaikkei ilmoituksen puutteellisuus tai virheellisyys johtunut verovelvollisen tahallisuudesta. Näin ollen pelkkä verovelvollisen erehdyskin saattoi oikeuttaa jälkitaksoituksen toimittamiseen. Toisaalta se seikka, että verotus oli jäänyt joltakin osin toimittamatta pelkästään taksoituslautakunnan erehdyksen tai väärinkäsityksen vuoksi, ei oikeuttanut myöhemmin puuttumaan jo toimitettuun taksoitukseen. Jälkitaksoituksen tuli tapahtua viimeistään kolmantena vuotena siitä, kun tulo olisi ollut taksoitettava. Jälkitaksoituksen toimittaminen ei edellyttänyt verovelvollisen kuulemista. Toisaalta jälkitaksoitus saatettiin kumota, mikäli se oli aiheutunut seikoista, joiden olisi pitänyt olla taksoitusviran-

---

[40] Talousvaliokunta ei ollut kannanotossaan täysin yksimielinen. Valiokunnan mietintöön liitetyssä II vastalauseessa epäiltiin, että pankkien ilmoitusvelvollisuuden seurauksena verovelvolliset siirtäisivät rahansa pois asuinpaikkakunnaltaan. Lisäksi vastalauseessa arveltiin, että taksoituslautakuntien olisi varsin vaikea saada tietoa niistä rahalaitoksista ja yksityisistä henkilöistä, joiden kanssa verovelvollinen oli ollut liikesuhteissa. Ks. TaVM 5/HE 27/1918 vp./A II, s. 4, 10 ja 16, Ståhlberg: 1926 s. 759 ja Tarjanne: 1939 s. 265 sekä 266.

[41] Talousvaliokunnan aloitteesta 23 § ulotettiin koskemaan myös 17 §:ssä säädettyä ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntiä. Ks. TaVM 5/HE 27/1918 vp./A II, s. 13 ja Ståhlberg: 1926 s. 769.

omaisten tiedossa jo taksoitusta toimitettaessa. Jälkitaksoitus voitiin toimittaa myös verovelvollisen kuoltua, jolloin se kohdistettiin kuolinpesään. Pesä vastasi jälkitaksoituksin määrätystä verosta vain pesän omaisuudella. Mikäli pesä oli jo jaettu, vastasi kukin osakas verosta pesäosuutensa mukaan[42] [43].

Niille henkilöille, jotka saivat veroilmoitusten välityksellä tietoja verovelvollisten taloudellisesta tilasta, säädettiin ankara *salassapitovelvollisuus,* jonka rikkomisesta viranomaista voitiin rangaista kuten virkavirheestä ja muuta henkilöä sakolla tai korkeintaan yhden vuoden vankeudella[44]. Tietoja voitiin antaa vain poikkeuksellisesti muille viranomaisille kuin taksoituslautakunnan ja muutoksenhakuelinten jäsenille. Tietoja ei saanut taksoitus- tai tutkijalautakunnassa esitellä laajemmin, kuin niiden tutkimista varten oli välttämätöntä. Myös tietojen pöytäkirjaaminen oli sallittua vain siinä laajuudessa, kuin tuloilmoituksesta poikkeaminen sitä edellytti. Tiedonantojen tarkastus voitiin verovelvollisen sekä taksoitus- tai tutkijalautakunnan aloitteesta uskoa asianomaisen lautakunnan kolmelle jäsenelle, joiden tuli asian käsittelyä varten ilmoittaa, olivatko annetut tiedot oikeita[45].

---

[42] Laki- ja talousvaliokunnan mietinnössä ilmoitusvelvollisuus yritettiin saada voimaan vuodelta 1917 toimitettavasta taksoituksesta alkaen. Valiokunta ehdotti, että jälkitaksoitus olisi eräin edellytyksin voitu toimittaa takautuvasti vuosina 1915 ja 1916 kertyneistä tuloista (10 §). Koska jälkitaksoituksen toimittaminen ei ollut mahdollista tuolloin voimassa olleen lainsäädännön mukaan, ei hallitus sisällyttänyt taannehtivaa jälkitaksoitusoikeutta esitykseensä. Eduskunta asettui lain hyväksyessään hallituksen kannalle. Ks. laki- ja talousvaliokunnan M 2/eduskuntaesitysmietintö 9/1917 II vp./A V, s. 13, 14 ja 19, HE 27/1918 vp./A II, s. 3 ja 4, lain 18 § 3 mom, Ståhlberg 1926 s. 759–763, Tarjanne: 1939 s. 187, Andersson: 1964 s. 58 ss., Savolainen–Teperi: 2000 s. 48 sekä seuraavat oikeustapaukset: KHO 1922 II 1917, jossa jälkitaksoitus todettiin laittomaksi, koska se oli perustunut seikkoihin, joiden olisi pitänyt olla taksoitusviranomaisten tiedossa taksoitusta vuodelta 1919 toimitettaessa; KHO 1941 II 267 ja KHO 1942 II 68 (äänestys), joissa jälkitaksoituksen edellytysten katsottiin olevan olemassa, kun verovelvollinen oli arvioinut verotuspaikkansa virheellisesti. Veronkorotus kuitenkin poistettiin. VerL:n säätämisen jälkeen jälkiverotusoikeutta ei enää katsottu olevan tällaisissa tapauksissa; KHO 1948 II 233, jossa jälkitaksoitus kumottiin kahdelta vuodelta, koska näiltä vuosilta oli aikanaan toimitettu arviotaksoitus, eikä tulojen voitu katsoa silloin jääneen taksoittamatta tuloilmoituksen virheellisyyden tai puutteellisuuden vuoksi. Tapauksesta voidaan tehdä se nykyisinkin voimassa oleva johtopäätös, että arviota voidaan muuttaa jälkiverotuksin, jos jälkiverotuksen perustaksi on ilmennyt sellaisia kokonaan uusia seikkoja, jotka eivät ole olleet veroviranomaisen tiedossa arviota toimitettaessa; KHO 1954 II 714, jonka mukaan tutkijalautakunnalla ei ollut oikeutta toimittaa jälkitaksoitusta; sekä KHO 1961 II 480, jossa taksoitettavan tulon määräämisessä kaupungin vahingoksi sattunutta laskuvirhettä ei voitu oikaista muulla perusteella toimitetun jälkitaksoituksen yhteydessä.

Myös Ruotsissa yleisen ilmoitusvelvollisuuden ja jälkitaksoituksen käyttöönotosta säädettiin samanaikaisesti, tosin jo vuonna 1902. Ruotsissa jälkitaksoitukselle varattu aika oli 5 vuotta säännönmukaisen verotusvuoden päättymisestä. Ks. Andersson: 1964 s. 40 ss. ja Leidhammar: 1995 s. 317 ss.

[43] Kunnallisverotuksessa jälkitaksoitus erosi myöhemmin valtionverotuksessa käyttöön otetusta jälkiverotuksesta. Jälkitaksoituksin tuloon lisättävä määrä lisättiin jälkiverotusvuoden muihin tuloihin, jonka jälkeen vero määrättiin kokonaistulosta jälkiverotusvuoden veroäyrin hinnan mukaan. Valtionverotuksessa jälkiverotus toimitettiin siten, kuin verotus olisi toimitettu oikeana verotusvuotena. Ks. Ståhlberg: 1926 s. 762 ja Tarjanne: 1939 s. 193 sekä 194.

[44] IlmoitusvelvL 19 ja 24 §.

[45] Viimeksi mainittua säännöstä ehdotti jo laki- ja talousvaliokunta mietinnössään (6 §). Valiokunta pelkäsi, että verovelvollisen taloudellista asemaa koskevia tietoja voisi kulkeutua ammattikilpailijoille. Ks. laki- ja talousvaliokunnan M 2/eduskuntaesitysmietintö 9/1917 II vp./A V, s. 9, 12 ja 18 sekä Ståhlberg: 1926 s. 763 ja 764.

4.2. VALTIONVEROTUS

4.2.1. Laki tilapäisestä varallisuusverosta

Poikkeuksellisten olojen vuoksi valtion rahantarve oli hyvin suuri. Koska tuloa jo rasitettiin ankarilla veroilla, esitti hallitus vuoden 1918 valtiopäiville, että varaintarvetta katettaisiin ottamalla käyttöön vuosilta 1918 ja 1919 kannettava tilapäinen varallisuusvero. Varallisuusveron käyttöönottoa hallitus puolsi ulkomailta, lähinnä Saksasta, saadulla esimerkillä[46].

> Valtiovarainvaliokunnassa otettiin esille mm. seuraavia hallituksen esityksen hylkäämistä puoltavia seikkoja: Osa valiokunnan jäsenistä ei uskonut ilmoitusvelvollisuuteen perustuvan varallisuusveron menestymismahdollisuuksiin. Valiokunnassa kiinnitettiin huomiota siihen, että niissä maissa, joissa jo oli toteutettu vastaava verotusmuoto, oli pitkään ollut voimassa yleinen veroilmoitusvelvollisuus. Näin verotuksen toimittaville elimille oli jo ehtinyt kertyä luotettava kuva verovelvollisten varallisuusasemasta. Maassamme veroilmoitusvelvollisuus oli suurimmalle osalle väestöä tuntematon käsite. Kieltolain säätäminen (AsK 1917/29) oli lisäksi ollut omiaan heikentämään yleistä lainkuuliaisuutta, minkä pelättiin vähentävän verovelvollisten ilmoitushalukkuutta. Valtion rahantarve kuitenkin pakotti valiokunnan puoltamaan tilapäisen varallisuusveron käyttöönottoa[47].

Eduskunta hyväksyi lain tilapäisestä varallisuusverosta pieniä poikkeuksia lukuun ottamatta valtiovarainvaliokunnan esittämässä muodossa. Laki annettiin 27 päivänä kesäkuuta 1919 (AsK 1919/86). Lakia täydensi sen 33 §:n nojalla annettu valtioneuvoston päätös (AsK 1919/102). Tilapäisestä varallisuusverosta annettua lakia valmisteltiin samanaikaisesti IlmoitusvelvL:n kanssa, minkä vuoksi niissä on eräitä silmiinpistäviä yhtäläisyyksiä. Tilapäinen varallisuusvero kannettiin lain 1 §:n nojalla ainoastaan vuodelta 1918 tuon vuoden lopussa kullakin verovelvollisella olleen irtaimen ja kiinteän omaisuuden perusteella. Lain tavoitteena oli todellisen varallisuuden verottaminen, minkä vuoksi verovelvolliselle annettiin lain 7 §:ssä oikeus vähentää varoistaan ne velat, joiden olemassaolon hän näytti toteen[48]. Varallisuus arvostettiin lähtökohtaisesti käypään arvoonsa[49]. Selvitykseksi esim. kiinteän omaisuuden käyvästä arvosta kävivät lain 8 §:n mukaan paikkakunnalla tehdyt kauppakirjat, vuokrasopimukset, rahalaitosten lainan saamiseksi toimittamat ar-

---

[46] HE 5/1918 vp./A I, s. 1.
[47] VaVM 12/HE 5/1918 vp./A I, s. 1–4.
[48] Ks. HE 5/1918 vp./A I, s. 2 ja 3.
[49] Ulkomaisten vakuutusyhtiöiden varallisuuden presumptioarvona voitiin käyttää kunnallisverotuksessa taksoitetun vuositulon kymmenkertaista määrää, jollei omaisuuden arvon havaittu nousevan tätä suurempaan määrään. Muun yrityksen varallisuus voitiin laskea esinekohtaisen arvostamisen sijasta viimeksi päätetyn kirjanpidon perusteella, mikäli se nojautui oikeisiin perusteisiin ja likipitäen vastasi taksoitusajankohdan käypiä arvoja. Suuressa valiokunnassa lain 8 §:n 1 momentin 1 kohtaan tehdyn muutoksen perusteella maanviljelyskiinteistö arvostettiin korkeintaan vuoden 1914 ja arvioimisajan arvojen keskimäärään. Tämä johtui ilmeisesti siitä, että varallisuusarvojen pelättiin laskevan. Ks. SuVM 28/HE 5/1918 vp./A I, s. 1 ja 2 ja VNp 8 §.

viot, keskisatoa koskevat tiedot ja asiantuntijoiden henkilökohtainen kuuleminen. Valtioneuvoston antamilla ohjeilla oli arvostuksessa keskeinen merkitys[50].

Verotusmenettelyn ja -organisaation osalta esityksen käsittely sai tuloverotukseen verrattuna yllättävän käänteen. Laki sai tältä osin lopullisen muotonsa valtiovarainvaliokunnan mietinnössä. Valiokunta katsoi, että varallisuusverotuksen toimittamista ei voitu uskoa hallituksen esittämällä tavalla lääninhallitusten yhteyteen perustettaville varallisuusverolautakunnille, koska tällainen menettely ei olisi antanut takeita oikeasta arvioimisesta ja koska yksi arviolautakunta kussakin läänissä ei olisi mitenkään ehtinyt kohtuullisessa ajassa toimittaa tällaista tehtävää. Omaisuuden arvioimisen tuli valiokunnan käsityksen mukaan tapahtua siten, että sen avulla saataisiin kunkin verovelvollisen varallisuus ainakin suunnilleen selvitetyksi. Laki säädettiin valiokunnan kannan mukaisesti siten, että kunkin kunnanvaltuuston tuli asettaa *kuntaan erityinen varallisuusverotuslautakunta* valvomaan veroilmoitusten antamista ja tutkimaan niiden muodollista ja alustavasti materiaalistakin oikeellisuutta. Varallisuusverotuslautakunnan tuli lisäksi tarvittaessa kehottaa verovelvollista täyttämään ilmoitusvelvollisuutensa tai korjaamaan virheellisen ilmoituksensa. Varallisuusverotuslautakunnan muodostivat puheenjohtaja ja neljä jäsentä sekä tarpeellinen määrä varajäseniä. Jäsenet oli valittava varallisuusverovelvollisten keskuudesta[51].

Valiokunnan ehdottamalla tavalla maa jaettiin veron määräämistä ja maksuunpanoa varten enintään 60.000 asukasta käsittäviin *verotuspiireihin*. Kaupunki, jossa oli yli 15.000 asukasta, muodosti kuitenkin oman verotuspiirinsä. Kuhunkin piiriin asetettiin verovelvollisiksi otaksutuista henkilöistä koostuva viisijäseninen *varallisuusverotuslautakunta*. Maaherra määräsi sen puheenjohtajan sekä asianomaisen kauppakamarin ja maanviljelysseuran johtokunnan ehdotuksesta kaksi jäsentä ja näille varamiehet. Muut piirin varallisuusverotuslautakunnan jäsenet tulivat sen kunnan varallisuusverotuslautakunnasta, jonka verotusta kulloinkin toimitettiin. Tämän mukaan piirin varallisuusverotuslautakuntaan kuului asianomaisen kunnan varallisuusverotuslautakunnan puheenjohtaja ja joku lautakunnan keskuudestaan valitsema jäsen. Viimeksi mainitut jäsenet toimivat *yhdyshenkilöinä* lautakuntien välillä. Piirin varallisuusverotuslautakunta kokoontui vuoron perään kussakin piirin kunnassa varsinaisen verotuksen toimittamista varten. Lautakunnan tuli tunnollisesti arvioida verotettavien varallisuus. Se oli päätösvaltainen nelijäsenisenä. Äänestettäessä ratkaisi enemmistön kanta ja äänten mennessä tasan verovelvolliselle edullisin kanta. Piirin varallisuusverotuslautakunnassa käsiteltävät *asiat valmisteli sen puheenjohtaja ja sihteeri* sekä tarpeen tullen yksi tai kaksi jäsentä. Lautakunnan kokouksissa oli pidettävä *pöytäkirjaa,* johon asiat merkittiin käsittelyjärjestyksessä. Tämän kummempia määräyksiä pöytäkirjan pitämisestä ei ollut[52].

---

[50] Ks. VNp 8–11 §.
[51] Ks. VaVM 12/HE 5/1918 vp./A I, s. 9 ja 10, lain 14 § ja VNp 1 § sekä vrt. HE 5/1918 vp./A I, s. 3–4.
[52] Ks. VaVM 12/HE 5/1918 vp./A I, s. 10, lain 15 § ja VNp 1 ja 6 §.

Lain 9 §:n mukaan verovelvolliselle voitiin myöntää jopa täydellinen vapautus varallisuusverosta, jos hän osoitti, että hänen varallisuusasemansa oli tapaturman tai muun sellaisen tapahtuman johdosta olennaisesti vähentynyt vuoden 1918 lopun jälkeen[53]. Lain 5 §:n 3 momentin mukaan voitiin erityisestä hakemuksesta varallisuusverosta vapauttaa sellainen yksinäinen nainen, joka elätti yhtä tai useampaa alaikäistä tai työhön kykenemätöntä perheenjäsentä, sekä orpo tai työhön kykenemätön henkilö, jos näiden verotettava varallisuus oli enintään 20.000 markkaa[54] ja verotettava tulo viimeksi toimitetussa kunnallistaksoituksessa enintään 1.200 markkaa[55]. *Sosiaalisiin syihin perustuvan vähennyksen* myöntäminen edellytti tässä vaiheessa verovelvolliselta varsin vahvaa näyttöä. Selvitys oli lain 17 §:n 1 momentin mukaan toimitettava kunnan varallisuusverotuslautakunnalle veroilmoituksen antamiselle varatussa ajassa.

Tilapäisestä varallisuusverosta annetussa laissa herättävät huomiota *ilmoitusvelvollisuutta koskevat varsin yksityiskohtaiset säännökset*. Yksityisen henkilön, yhteisön ja yhtymän oli lain 11 §:n nojalla annettava yleinen veroilmoituksensa kotipaikkakuntansa varallisuusverotuslautakunnalle. Kuolinpesän ja konkurssipesän oli vastaavasti annettava yleinen veroilmoituksensa vainajan kotipaikkakunnan ja konkurssivelallisella konkurssin alkaessa olleen kotipaikkakunnan varallisuusverotuslautakunnalle. Mikäli verovelvollisella oli kiinteistö toisessa kunnassa kuin siinä, missä veroilmoitus oli annettava, tuli tällaisesta kiinteistöstä irtaimistoineen antaa *erillinen veroilmoitus*. Veroilmoitukset tuli lain 12 §:n 2 momentin mukaan vakuuttaa oikeiksi kunnian ja omantunnon kautta. Veroilmoituksessa oli normaalisti ilmoitettava varallisuuserittäin omaisuusarvot. Kiinteistön omistajalla oli kuitenkin lain 13 §:n nojalla mahdollisuus, ryhtymättä tarkempaan laskentaan, antaa taksoituksen ohjeeksi ainoastaan tosiasiallisia tietoja sisältävä ilmoitus. Alustava veroilmoitusluonnos oli tältä osin liitetty hallituksen esityksen liitteeksi (Kaava D). Maaherran oli *kuulutuksella* läänin sanomalehdissä kehotettava verovelvollisia täyttämään ilmoitusvelvollisuutensa määräajassa ja määrämuotoa noudattaen[56].

---

[53] Hallituksen esityksen mukaan varallisuusvero voitiin poistaa osittain tai kokonaan, mikäli verovelvollinen esitti pätevän selvityksen siitä, että varallisuusvero oli yhdessä tuloveron kanssa kohtuuton. Valtiovarainvaliokunnan aloitteesta muutettiin paitsi lain 9 §:ää myös sen 7 §:n 2 momenttia. Viimeksi mainittuun lainkohtaan lisättiin säännös, jonka nojalla jokaisella verovelvollisella oli oikeus vähentää bruttovarallisuudestaan vuodelta 1917 maksamansa tulovero. Ks. HE 5, s. 3 ja 9 sekä VaVM 12, s. 8, 9, 16 ja 17/1918 vp./A I.

[54] Nettovarallisuus vahvistettiin lain 8 §:n 3 momentin nojalla täysin tuhansin markoin. Lain 10 §:ssä veroasteikko alkoi 11.000 markan nettovarallisuudesta, josta oli maksettava veroa 0,5 prosenttia. Veroasteikko päättyi 4.501.000 markan ja tätä suurempiin nettovaroihin, joista oli maksettava veroa 6 prosenttia. Hallituksen esityksessä korkein verokanta oli 2,5 prosenttia, mikä selittyy sillä, että veroa olisi esityksen mukaan kannettu vuosilta 1918 ja 1919. Verorasitusta helpotti se seikka, että vero voitiin lain 25 §:n mukaan suorittaa kahdessa erässä noin vuoden väliajoin. Ks. VaVM 12/HE 5/1918 vp./A I, s. 9.

[55] Ks. VaVM 12/HE 5/1918 vp./A I, s. 6 ja 15.

[56] Ks. HE 5/1918 vp./A I, s. 29–32 sekä VNp 2 ja 3 §. Veroilmoitusluonnos oli laadittu varsin yksityiskohtaiseksi. Vrt. IlmoitusvelvL 3 § 1 mom ja 4 §.

Kunnan varallisuusverotuslautakunnan tuli antaa veroilmoituksista *lausuntonsa* piirin varallisuusverotuslautakunnalle sekä hankkia erillisen veroilmoituksen johdosta lausunto kiinteistön sijaintikunnan varallisuusverotuslautakunnalta. Piirin varallisuusverotuslautakunta sai selvityksiä myös sitä kautta, että maistraattien ja kunnallislautakuntien oli lähetettävä sille jäljennökset viimeksi laadituista *kunnallisista veroluetteloista* sekä tieto siitä, oliko verovelvollisia taksoitettu toisissa kunnissa[57].

Kunnan tai piirin varallisuusverotuslautakunnan vaatimuksesta oli jokainen velvollinen määräajassa omalta kohdaltaan antamaan lain mukaisen veroilmoituksen. Tämän lisäksi jokaisen oli edellä mainittujen lautakuntien vaatimuksesta annettava omalta kohdaltaan kirjallisesti tai suullisesti muitakin sellaisia tietoja, joita tarvittiin taksoituksen toimittamista tai silmälläpitoa varten. Pankit ja muut rahalaitokset olivat velvolliset antamaan tällaisia tietoja myös asiakkaistaan. Suullinen ilmoitus voitiin antaa myös asiamiehen välityksellä. Tällainen ilmoitus oli merkittävä kaavakkeeseen ja varmennettava antajansa nimikirjoituksella. Kunnan varallisuusverotuslautakunnan oli järjestettävä verovelvollisten *maksutonta opastusta* ilmoitusvelvollisuuden täyttämiseksi. Tarvittaessa verovelvollista oli maksutta autettava veroilmoituksen kirjoittamisessa[58].

Kunnan tai piirin varallisuusverotuslautakunnan kehotuksesta verovelvollisen oli lain 19 §:n nojalla *esitettävä sellaiset kirjanpitokirjat*, maksutositteet, velkakirjat yms. asiakirjat, joista saattoi olla apua verovelvollista taksoitettaessa. Tilikirjojen sijasta verovelvollinen saattoi esittää esim. valantehneen kirjanpitäjän tai julkisen notaarin oikeaksi todistaman jäljennöksen viimeisen tilivuoden tilinpäätöksestään ja inventaaristaan. Edellä mainituilla lautakunnilla oli myös oikeus verotuksessa tarvittavien tietojen hankkimiseksi tarkastuttaa verovelvollisen kirjanpito ammattitaitoisella ja puolueettomalla tilintarkastajalla[59].

Yksityiskohtaisia ilmoitusvelvollisuutta sääteleviä normeja täydensivät varsin ankarat säännökset sen varalle, että verovelvollinen laiminlöi tämän velvollisuutensa. Mikäli verovelvollinen laiminlöi antaa yleisen veroilmoituksen tai kunnan tai piirin varallisuusverotuslautakunnan häneltä vaatiman veroilmoituksen tai muun tarpeellisen tiedon, eikä kyennyt näyttämään menettelylleen laillista estettä, voitiin verotus toimittaa sen mukaan, mitä verovelvollisen varallisuudesta oli muutoin käynyt selville. Maaherra saattoi piirin tai kunnan varallisuusverotuslautakunnan ilmoituksesta velvoittaa ilmoitusvelvollisuutensa laiminlyöneen täyttämään sen

---

[57] Ks. lain 17 § 2 ja 3 mom ja VNp 2 § 2 mom sekä 4 ja 5 §.

[58] Pankkeja ja muita rahalaitoksia koskeva erityinen ilmoitusvelvollisuus lisättiin lakiin valtiovarainvaliokunnan aloitteesta. Valtiovarainvaliokunta perusteli kantaansa sillä, että ilman tällaista ilmoitusvelvollisuutta suuri osa talletuksista salattaisiin, eikä vilppiä voitaisi näyttää toteen. Ks. VaVM 12/HE 5/1918 vp./A I, s. 11 ja tilapäisestä varallisuusverosta annetun lain 18 §. Vrt. IlmoitusvelvL 6, 8 ja 11 §.

[59] Veroilmoitus- ja tiedonantovelvollisuuden suhteen hallituksen esitys ei lainsäädäntöprosessissa kokenut suuria periaatteellisia muutoksia. Ks. HE 5/1918 vp./A I, 11–16 § sekä 18–20 §. Vrt. IlmoitusvelvL 7 §.

määräajassa enintään 10.000 markan *sakon uhalla*. Näissä tapauksissa verovelvollisella *ei ollut oikeutta valittaa* toimitetusta verotuksesta. Edellä kuvattuja sanktioita voitiin määrätä myös silloin, kun verovelvollinen laiminlöi esittää kunnan tai piirin varallisuusverotuslautakunnan kehotuksesta tilikirjansa tai virallisesti oikeaksi todistetut jäljennökset tilinpäätöksestään taikka muut sellaiset asiakirjat, joita saatettiin tarvita veron määräämisessä, tai kieltäytyi antamasta tilikirjojaan puolueettoman tilintarkastajan tarkastettavaksi[60].

Verovelvollisten taloudellisesta tilasta kertyneitä tietoja voitiin paljastaa ainoastaan sellaisille viranomaisille, jotka tarvitsivat niitä verotuksen tai siitä tehdyn valituksen käsittelyä varten. Salassapitovelvollisuuden rikkomisesta voitiin sakkorangaistuksen lisäksi tuomita vankeusrangaistus[61].

Piirin varallisuusverotuslautakunnan tuli laatia varallisuusverotusta varten erityinen *veroluettelo*, joka oli lautakunnan jokaisen jäsenen allekirjoitettava. Tämän jälkeen piirin varallisuusverotuslautakunnan oli siinä järjestyksessä, kuin kunnallisista *kuulutuksista* kullakin paikkakunnalla oli voimassa, annettava tiedoksi valitusajan alkamisen ajankohta. Piirin varallisuusverotuslautakunnan oli ennen tätä ajankohtaa toimitettava veroliput asianomaisen kunnan varallisuusverotuslautakunnalle verovelvollisille edelleen annettaviksi[62].

Piirin varallisuusverotuslautakunnan päätöksistä voitiin tehdä muistutus 30 päivän kuluessa kuhunkin lääniin asetettuun seitsenjäseniseen *läänin varallisuusverotuslautakuntaan*. Hallitus määräsi siihen maaherran esityksestä puheenjohtajan ja kaksi jäsentä sekä viimeksi mainituille varamiehet. Erityisesti laissa edellytettiin, että puheenjohtajalla sekä mainituilla jäsenillä oli oltava taitoa ja kokemusta hallintoasioista ja puheenjohtajalla lisäksi *kelpoisuus tuomarinviran hoitoon*. Maaherra määräsi asianomaisen kauppakamarin ja maanviljelysseuran johtokunnan esityksestä kaksi jäsentä ja näille varamiehet. Jäljellä olevat läänin varallisuusverotuslautakunnan jäsenet otettiin sen piirin varallisuusverotuslautakunnasta, josta saapuneita valituksia kulloinkin käsiteltiin. Tällä perusteella jäseniksi tulivat asianomaisen piirin varallisuusverotuslautakunnan puheenjohtaja ja joku lautakunnan keskuudestaan valitsema jäsen. Viimeksi mainittujen jäsenten tehtävänä oli *välittää tietoja* alemmasta asteesta ylempään. Läänin varallisuusverotuslautakunta oli päätösvaltainen viisijäsenisenä ja se noudatti äänestettäessä oikeudenkäymiskaaren riita-asioita koskevia äänestyssääntöjä[63].

---

[60] Maaherran oikeus vaatia veroilmoitusta sakon uhalla sisältyi mm. tulojen suostuntaverosta vuodelta 1917 annetun lain 16 §:n 1 momenttiin. Sen sijaan eräänlaisen arvioverotuksen mahdollistava normi lisättiin tilapäisestä varallisuusverosta annettuun lakiin valtiovarainvaliokunnan aloitteesta. Väärästä veroilmoituksesta tai muusta verovilpistä saattoi seurata enintään 10.000 markan sakko tai vankeutta enintään 2 vuotta, minkä lisäksi verovelvollisen oli suoritettava kaksinkertaisena se veromäärä, jonka hän yritti pidättää. Ks. VaVM 12/HE 5/1918 vp./A I, s. 13, tilapäisestä varallisuusverosta annetun lain 27 ja 28 § sekä VNp 17 §. Vrt. IlmoitusvelvL 16 § 1 mom, 21 ja 22 §.

[61] Tilapäisestä varallisuusverosta annetun lain 26 ja 29 §. Vrt. IlmoitusvelvL 19 ja 24 §.

[62] Lain 20 ja 21 §.

[63] Lain 16 § ja 22 § 1 mom.

Valtiovarainvaliokunnan aloitteesta lakiin lisättiin säännös, jonka mukaan *valtion etua* laissa mainituissa asioissa valvoi lääninhallitus. Tämän mukaisesti lääninhallituksille annettiin kruunun puolesta samanlainen valitusoikeus kuin verovelvollisillekin. Muutos oli merkittävä, koska tuloverotuksen puolella valtiolla ei ollut vastaavaa valitusoikeutta, jota olisi usein tarvittu[64]. Läänin varallisuusverotuslautakunnan päätöksestä voitiin valittaa edelleen KHO:een. *Valitus KHO:lle* oli tehtävä 30 päivän kuluessa läänin varallisuusverotuslautakunnan päätöksen tiedoksi saamisesta[65].

Lopuksi on paikallaan lainata valtiovarainvaliokunnan perusteluja em. organisaatiomuutoksille: ”Tämmöisen, tosin kyllä laajan koneiston on Valiokunta katsonut aivan välttämättömäksi arvioimisen toimittamiseen, jos halutaan aikaansaada edes osapuilleen oikeudenmukainen verotus. Piirin varallisuusverotuslautakunnat antaisivat kokoonpanollaan takeita asiantuntemuksesta ja siitä ettei arvioiminen tulisi toimitetuksi aivan umpimähkään ja hutiloimalla palavimmassa kiireessä. Ja läänien varallisuusverotuslautakunnat olisivat varmaan omiaan suuremmalla tarkkuudella ja huolella käsittelemään arvattavasti hyvinkin lukuisia valituksia piirien varallisuusverotuslautakuntain päätöksistä kuin maaherrat, joilla ei voi olla kyllin tarkkaa asiantuntemusta kyseessä olevain asiain ratkaisua varten, puhumattakaan siitä, että heillä muutenkin on ylenmäärin työtä”[66]. Ilmeisesti verotusmenettelyn yksinkertaisuudesta johtuen valiokunta ei ollut aikaisemmin esittänyt vastaavia kannanottoja valtion tuloverotuksen puolella.

4.2.2. Laki tulojen suostuntaverosta vuodelta 1919

Hallituksen esitys tulojen suostuntaverosta vuodelta 1919 perustui totuttuun tapaan edeltäjäänsä eli eduskunnan 25 päivänä helmikuuta 1919 hyväksymään lakiin (1919/133). Lakiesitystä valtiovarainvaliokunnassa käsiteltäessä havaittiin, että valtion tulo- ja menoarvioon vuodelle 1920 oli syntymässä n. 80 miljoonan markan suuruinen aukko, mikäli laki hyväksyttäisiin hallituksen esittämässä muodossa. Tämän vuoksi valtiovarainvaliokunta ehdotti, että vuoden 1919 tuloista kannettaisiin perusveron ohella tulonlisäykseen perustuvaa lisäveroa, jota oli viimeksi kannettu vuoden 1917 tuloista[67].

---

[64] Ks. tulojen suostuntaverosta vuodelta 1917 annetun lain (AsK 1918/180) 14 §, VaVM 12/HE 5/1918 vp./A I, s. 12 ja tilapäisestä varallisuusverosta annetun lain 22 ja 24 §.

[65] Valtiovarainvaliokunnan mietintöön liitetyssä toisessa vastalauseessa ehdotettiin, että läänin varallisuusverotuslautakunnan päätöksestä ei olisi ollut jatkovalitusoikeutta. Vastalauseen allekirjoittaneen Karl Ottelinin mielestä läänin varallisuusverotuslautakunnan kokoonpano antoi riittävät takeet sille, että varallisuusverosta tehdyt muistutukset tulivat riittävällä asiantuntemuksella ja huolella tutkituiksi. Ks. VaVM 12/HE 5/1918 vp./A I, s. 10 ja 28 sekä lain 22 § 2 mom.

[66] VaVM 12/HE 5/1918 vp./A I, s. 10.

[67] Ks. HE 61, s. 1 ja VaVM 12, s. 1 ja 2./1919 vp./A II.

Eduskunta hyväksyi 8 päivänä maaliskuuta 1920 lain tulojen suostuntaverosta vuodelta 1919 (AsK 1920/211) siinä muodossa, että vuodelta 1919 taksoitetuista tuloista kannettiin sekä perus- että lisäveroa[68]. Laki oli merkittävä siinä suhteessa, että *ensimmäisen kerran valtion tuloverotuksen historiassa verotus toimitettiin yleisen, IlmoitusvelvL:iin nojaavan ilmoitusvelvollisuuden perusteella*[69]. Verovelvolliselle annettiin lain 3 ja 5 §:n nojalla oikeus vähentää pätevän selvityksen perusteella perus- ja lisäverosta pääasiassa samanlaisia eriä kuin aiemminkin. Eduskunta lainasi vahvistamatta jääneistä kunnallislaeista säännöksen, joka edusti uutta, sosiaalisin perustein myönnettävää vähennystyyppiä. Tämän mukaan pienituloisella verovelvollisella oli oikeus vähentää tulostaan 1.000 markkaa jokaista elättämäänsä lasta kohti, joka verotusvuoden päättyessä ei ollut täyttänyt 15 vuotta (lapsivähennys)[70].

4.3. YHTEENVETO

Vahvistamatta jääneet kunnallisasetukset *enteilivät kunnallisen demokratian vahvistumista* verotuskoneistossa. Suurimmat toteutuneet organisaatiouudistukset koettiin tilapäisessä varallisuusverotuksessa. Sen määrääminen oli luonteeltaan jo siinä määrin monimutkainen verotustoimenpide, että tätä varten jouduttiin luomaan kunnallistaksoitukseen nojaavaan suostuntaverotukseen verrattuna kehittyneempi verotuskoneisto. Varallisuusverotuksessa kuhunkin kuntaan asetettiin varallisuusverotuslautakunta, jonka tuli alustavasti tutkia verovelvollisten antamia ilmoituksia ja vaatia niitä täydentäviä lisäselvityksiä. Tämän jälkeen piirin varallisuusverotuslautakunta määräsi verotettavan varallisuuden. Tulojen suostuntaverotuksessa veron määrääminen jäi toistaiseksi verovelvollisista etäällä olevan, asianomaiseen lääninhallitukseen asetetun verotuslautakunnan tehtäväksi.

Vuoden 1908 vahvistamatta jääneissä kunnallisasetuksissa eduskunta hyväksyi ensi kerran yleisen ilmoitusvelvollisuuden. Säännösten kehittymättömyyttä ilmensi

---

[68] Ks. EV/HE 61/1919 vp./A II. Lakiesitystä käsiteltäessä eduskunnalle oli jo annettu esitys pysyvästä tulo- ja omaisuusverosta. Hallitus esitti, että laki tulo- ja omaisuusverosta tulisi voimaan 1 päivänä tammikuuta 1921. Näin kävikin, ja vuonna 1921 verotus toimitettiin verovelvollisilla edellisenä vuonna olleesta tulosta ja omaisuudesta. Ks. HE 37/1919 vp./A II, s. 5.

[69] Vuoden 1918 tuloista kannettavan tulojen suostuntaveron oli tuloarviossa laskettu tuottavan n. 100 milj. markkaa. Yleisen ilmoitusvelvollisuuden takia hallitus arvioi vuoden 1919 tuloista kannettavan tulojen suostuntaveron tuoton nousevan kaksinkertaiseksi. Hallituksen arviossa ei otettu huomioon lisäveron vaikutusta. Ks. HE 61/1919 vp./A II, s. 1 ja 2. Tilinpäätöksen mukaan tulojen suostuntavero vuodelta 1918 tuotti n. 131,4 milj. markkaa ja tulojen suostuntavero vuodelta 1919 n. 300 milj. markkaa. Ks. kertomus valtiovarain tilasta vuonna 1919, s. 17, Suostuntarahasto/1921 vp./A IV ja V sekä kertomus valtiovarain tilasta vuonna 1920, 1. taulu, s. 4/1922 vp./A IV–V.

[70] Vähennysoikeuden laajennus perustui valtiovarainvaliokunnan mietintöön liitettyyn II vastalauseeseen. Lopullisen sanamuotonsa vähennys sai suuren valiokunnan mietinnöissä. Ks. VaVM 12, s. 13 ja 14, SuVM 58, s. 1 ja 2 sekä SuVM 58 a, s. 1, 2 ja 4./HE 61/1919 vp./A II.

se, että ilmoitusvelvollisuus määräytyi sen mukaan, olivatko verovelvollisen tulot nousseet edellisen vuoden taksoituksessa tiettyyn määrään.

Ilmoitusvelvollisuus sekä tätä tukeva viranomaisaloitteinen lisäselvityksen hankinta otettiin tämän jälkeen käyttöön lähes samanaikaisesti kunnallisessa tuloverotuksessa, perintö-ja lahjaverotuksessa[71] sekä tilapäisessä varallisuusverotuksessa. Yleiseen ilmoitusvelvollisuuteen perustuva tuloverotus laajeni myös tulosuostuntaverotukseen, koska valtion kantama tulojen suostuntavero perustui kunnallistaksoitukseen. Virallisperiaatteen kehityksen kannalta ilmoitusvelvollisuuden merkitys oli kaksijakoinen siksi, koska se loi toisaalta paremmat edellytykset viranomaisaloitteiselle tiedonhankinnalle ja toisaalta lisäsi asianosaisaloitteista selvittämistä. Viimeksi mainittu vaikutus johtui siitä, että verotus perustui tämän jälkeen ensisijaisesti verovelvollisen antamiin tietoihin eikä veroviranomaisten paikallistuntemukseen tai suoraan viran puolesta hankittuihin selvityksiin.

IlmoitusvelvL:iin ja tilapäisestä varallisuusverosta annettuun lakiin lisättiin useita määräyksiä, joiden tarkoituksena oli jo ennalta varmistaa, että verovelvolliset täyttivät ilmoitusvelvollisuutensa ja toisaalta helpottaa heitä tässä tehtävässä. Esimerkkinä voidaan mainita, että arvionvaraisissa erissä riitti, kun verovelvollinen ilmoitti arvion perustaksi tarvittavat tiedot. Verovelvollisella oli lisäksi oikeus itse tai asiamiehensä välityksellä antaa veroilmoituksensa suullisesti, mikä mahdollisti verovelvollisen välittömän kuulemisen verotukseen vaikuttavista seikoista. Muutoin verovelvollisen kuuleminen jäi verotusmenettelyssä varsin vähäiseksi.

Yleinen ja sanktioitu ilmoitusvelvollisuus, kirjanpidon tarkastusoikeus sekä verotuksen toimittavan elimen oikeus vaatia verovelvolliselta tarvittavat lisäselvitykset takasivat viranomaisille aiempaan verrattuna ylivoimaisen tietolähteen. Tiedonsaantia tehostivat vielä muilta kuin verovelvollisilta saatavat ilmoitukset. Kunnallisverotuksessa tutkija- ja tarkastuslautakunnille annettiin oikeus velvoittaa kolmansia tahoja luovuttamaan valitusasian kannalta tarpeellista, veroilmoitusta täydentävää lisäselvitystä. Tulosuostuntaverotuksessa maaherroilla oli oikeus velvoittaa verovelvollinen sekä eri viranomaisia antamaan verotusta määrättäessä tai muutoksenhakuasiaa käsiteltäessä tarvittavia lisäselvityksiä. Ilmoitusvelvollisuuden laajuus riippui verotuksen toimittavan tai muutoksenhakuviranomaisen harkinnasta. Näin ollen ilmoitusvelvollisuutta voitiin tässä vaiheessa luonnehtia ensisijaisesti asian ratkaisevan viranomaisen käyttöön annetuksi selvityskeinoksi.

Tulosuostuntaverot totuttivat kansalaiset merkittävästi ankarampaan verorasitukseen, kuin oli aiemmin totuttu. Tulojen suostuntaverosta vuodelta 1919 annetussa laissa perusveron marginaaliveroprosentti saattoi nousta 34:ään ja lisäveron 66:een. Kuvaavaa verotuksen ankaroitumiselle oli se, että perus- ja lisäveron enimmäismäärä korotettiin 50 prosenttiin[72]. Jo vahvistamatta jääneissä vuoden 1908

---

[71] Ks. HE 38/1918 vp./A III, Wikström: 1985 s. 99, laki perintö- ja lahjaverosta sekä VNp (AsK 1919/85).

[72] Ks. laki tulojen suostuntaverosta vuodelta 1919 (AsK 1920/211) 4, 8 ja 9 §.

kunnallislaeissa eduskunta hyväksyi ensimmäiset sosiaaliset vähennykset. Tästä ne levisivät, tosin vielä hyvin rajoitettuina, tilapäiseen varallisuusverotukseen ja tulosuostuntaverotukseen.

Valitusoikeuden menetys ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnin sanktiomuotona rajoitti tosiasiaselvitystä varallisuusverotuksessa sekä kunnallisverotuksessa. Valitusoikeuden menetyksen edellytyksiä ilmoitusvelvollisuuden sanktiomuotona tiukennettiin kuitenkin IlmoitusvelvL:ssa siten, että verovelvollista oli ensin kehotettava täyttämään ilmoitusvelvollisuutensa. Tämä edisti tosiseikkoja vastaavan verotuksen toteutumista muutoksenhakuasteessa.

Tilapäisessä varallisuusverotuksessa saavutettiin tulosuostuntaverotukseen verrattuna suuri tosiasiaselvitystä palveleva edistysaskel, kun myös veronsaajatahon edustajille myönnettiin samanlainen valitusoikeus kuin verovelvollisille. Lääninhallituksella oli verovelvollisen tavoin oikeus valittaa piirin varallisuusverotuslautakunnan päätöksestä läänin varallisuusverotuslautakunnalle ja tämän päätöksestä KHO:een. Valitusjärjestelmä oli tässä suhteessa tehokkaampi myös kunnallisverotukseen verrattuna, jossa veronsaajan edustajalla oli oikeus valittaa vasta maaherran päätöksestä KHO:een. Tässä vaiheessa vallinnutta kaksiasianosaissuhdetta voidaan luonnehtia vielä hyvin heikoksi mm. siksi, että veronsaajien edustajien käytettävissä ei ollut itsenäisiä selvityskeinoja. Varallisuusverotuksessa toteutetut verotusmenettelymuutokset olivat yksi tärkeä syy sille, että vuonna 1919 kannettu varallisuusvero tuotti n. 20 prosenttia enemmän kuin valtion tulovero[73] .

IlmoitusvelvL:n mukaan taksoituslautakuntien oli merkittävä pöytäkirjaan veroilmoituksesta poikkeamisen syyt, mitkä oli pyynnöstä ilmoitettava verovelvolliselle. Tämä seikka loi verovelvolliselle paremmat edellytykset täyttää näyttövelvollisuutensa muutoksenhakuasteessa, mikä paransi kontradiktorisen menettelyn edellytyksiä. Tilapäisen varallisuusverotuksen ja tulosuostuntaverotuksen osalta pöytäkirjaamisesta ei annettu näin yksityiskohtaisia määräyksiä, minkä vuoksi pöytäkirjan informaatioarvo jäi viranomaisen ammattitaidon varaan.

IlmoitusvelvL ei tuonut muutoksia itse tutkimisvelvollisuutta koskeviin normeihin, vaan nämä säilyivät ennallaan asianomaisissa kunnallisasetuksissa. IlmoitusvelvL laajensi kuitenkin viranomaisaloitteisen tutkinnan ajallista ulottuvuutta, koska jälkitaksoitus mahdollisti salattujen tulojen jälkikäteisen taksoituksen. Eduskunta oli hyväksynyt ensimmäisen kerran jälkiverotusoikeuden jo vuoden 1908 kunnallisasetuksissa, joita ei vahvistettu. IlmoitusvelvL:n mukaan jälkitaksoituksen tuli tapahtua viimeistään kolmantena vuotena siitä, kun tulo olisi ollut taksoitettava. Jälkiverotuksen toimittaminen ei edellyttänyt verovelvollisen kuulemista.

Mikäli verovelvollinen laiminlöi ilmoitusvelvollisuutensa, voitiin hänelle määrätä kunnallisverotuksessa veronkorotus ja taksoitus toimittaa arvioimalla. Arvioverotus oli mahdollista myös valtion tulosuostuntaverotuksessa sekä tilapäisessä va-

---

[73] Ks. Kertomus valtiovarain tilasta vuonna 1919, s. 17, Suostuntarahasto/1921 vp./A IV ja V sekä Wikström: 1985 s. 98.

rallisuusverotuksessa. Virallistoimintoisuuden ja kontradiktorisen periaatteen kehittymättömyyttä osoitti se, ettei myöskään arviotaksoitus edellyttänyt verovelvollisen kuulemista.

IlmoitusvelvL:ssa ja tilapäisestä varallisuusverosta annetussa laissa oli merkkejä veroviranomaisten informointivelvollisuuden kasvusta. Taksoitus- tai varallisuusverotuslautakunnan määräämän henkilön oli maksutta opastettava verovelvollisia ilmoitusvelvollisuuden täyttämiseen liittyvissä kysymyksissä sekä tarvittaessa itse tulo- tai varallisuusveroilmoituksen kirjoittamisessa.

Verovelvollisille asetettiin vähennysoikeuden tai veronhuojennuksen saamiseksi vielä varsin ankara näyttötaakka. Näyttövelvollisuus oli kuitenkin tullut murrosvaiheeseen, koska verotuksen toimittamiseen liittyvä oikeudenmukaisuuden vaatimus pakotti tehostamaan viranomaisaloitteista asian selvittämistä. Yleinen ilmoitusvelvollisuus puolestaan loi tälle aiempaa paremmat edellytykset.

5. Aineellista ja muodollista verolainsäädäntöä koskevia muutoksia ja muutosehdotuksia

5.1. PALUU OBJEKTI- JA TUOTTOVEROIHIN KUNNALLISVEROTUKSESSA

Valtioneuvosto asetti 23.12.1920 komitean valmistelemaan kunnallisverotuksen uudistamista. Komitean käsityksen mukaan kunnallisverotuksen perinpohjainen uudistaminen vaati niin pitkäaikaisia valmisteluja, että oli parasta tyytyä tässä vaiheessa pahimpien ongelmakohtien korjaamiseen. Komitean valmistelutyön perusteella hallitus antoi vuoden 1921 valtiopäiville hallituksen esityksen maalaiskuntien ja kaupunkien kunnallisverotusta koskevien säädösten muuttamisesta. Lait annettiin 20.1.1922 (AsK 1922/15–18)[1].

Esityksen lähtökohdan muodosti se seikka, että *maataloudesta saatujen tulojen arvioiminen oli osoittautunut taksoituslautakunnille varsin vaikeaksi tehtäväksi*. Verovelvolliset eivät mm. kirjanpidon puutteellisuuden vuoksi usein kyenneet antamaan maataloustuloistaan luotettavia tietoja, minkä vuoksi verotus oli toimitettava ylimalkaisten arviointien perusteella. Tästä seurasi sekä maataloustulojen että maanviljelijöiden ja muiden väestönryhmien hyvin epäyhtenäinen taksoitus. Lainmuutoksen myötä palattiin osittain objekti- ja tuottoverojen aikakauteen. Muiden kuin valtion maatalouskiinteistöjen tuloa ryhdyttiin verottamaan pääasiassa keskimääräisen puhtaan tuoton sekä vähäisemmässä määrin metsän ja metsäntuotteiden myynnistä tai käytöstä saadun tulon perusteella. Uudistus merkitsi ensinnäkin tuloverotuksen taantumista. Lisäksi se osoitti, että *ilmoitusvelvollisuuteen perustuva tutkiminen ei kaikilta osin täyttänyt sille asetettuja odotuksia*. Muut kuin palkkatulot saattoivat ilmoitusvelvollisuudesta huolimatta jäädä helposti verottamatta[2].

> Taksoituslautakunnan oli nyt ennen sen vuoden lokakuun loppua, jolta vero määrättiin, tehtävä päätös siitä, mihin määriin viljellyn maan ja luonnonniityn puhdas tuotto arvioitiin hehtaaria kohti asianmukaisesti luokitettuna sekä erilaisen ja eri osissa kuntaa sijaitsevan metsämaan puhdas tuotto hehtaaria kohti. Viljellyn maan, luonnonniityn sekä metsämaan puhtaan tuoton arvioimiseksi

[1] Kunnallisverolainsäädännön uudistaminen oli alkanut jo vuoden 1920 valtiopäivillä, jolloin eduskunta kehotti hallitusta kiireisesti toimeenpanemaan kunnallisverokysymysten perinpohjaisen selvittelyn sekä antamaan asiasta eduskunnalle viipymättä esityksen. Ks. EV/HE 5/1920 vp./A I-II, KM 1921: 18 s. 1, Ståhlberg: 1926 s. 26 ja 27 ja HE 63/1921 vp./A II, s. 1.

[2] Ks. laki- ja talousvaliokunnan M 5/HE 5/1920 vp./A I–II, s. 4 ja 5, Kaskinen J., y.m. Anom. ehd. N:o 44, Åkerblom, K.V. och Schauman, Georg, Pet. försl. N:o 46, Procopé, Hj. J. och Hornborg, E., Pet. försl. N:o 47/1920 vp./L V ja Soikkanen: 1966 s. 562–565.

annettiin erillinen asetus kunnallisverotuksesta maalaiskunnissa (AsK 1922/18). Tämän mukaan pellot ja luonnonniityt oli jaettava tuotantokykynsä perusteella kolmeen luokkaan ja metsämaalle oli määrättävä keskimääräinen luokka viidestä eri luokkavaihtoehdosta[3].

Taksoituslautakunnan päätös taksoituksen perusteista oli asetettava soveliaassa paikassa kunnan alueella verovelvollisten nähtäväksi neljäntoista päivän ajaksi siitä lukien, kun asiasta oli ilmoitettu, siten kuin kunnallisista tiedonannoista oli säädetty, sitä päivää lukuun ottamatta. Verovelvollisella, joka ei tyytynyt taksoituslautakunnan päätökseen, oli oikeus valittaa siitä maaherralle. Valitusaika oli kaksikymmentäyksi vuorokautta siitä päivästä, jona päätös oli pantu verovelvollisten nähtäville, tätä päivää lukuun ottamatta. Valituskirja voitiin määräajassa antaa taksoituslautakunnan puheenjohtajalle tai valittajan omalla vastuulla myös postittaa tälle. Taksoituslautakunnan puheenjohtajan tuli liittää valitukseen mm. lautakunnan lausunto asiasta ja toimittaa asiakirjat edelleen maaherralle. Maaherran antamasta päätöksestä ei voitu valittaa[4].

Kun em. taksoituksen perusteita koskeva päätös oli saanut lainvoiman, tuli taksoituslautakunnan määrätä kunkin maatalouskiinteistön puhdas tuotto kertomalla kunkin tiluslajin hehtaariluku keskimääräisellä tuotolla. Näin saatua laskennallista puhdasta tuottoa tosin korjattiin useilla erillä. Verovelvollisen ilmoitus ja viranomaisaloitteinen tiedonhankinta ei menettänyt merkitystään, mitä osoitti laissa käytetty sanonta, jonka mukaan puhdas tuotto määrättiin ”verovelvolliselta saatujen tai taksoituslautakunnan muulla tavoin hankkimien tietojen pohjalla”[5]. Maatalouskiinteistöjen taksoitusta varten voitiin hankkia tietoja eri tiluslajien laajuudesta virallisista asiakirjoista, kuten maarekisterinotteista ja kartoista, sekä toimittamalla tilusten mittaus. Verovelvollista ei voitu velvoittaa tilusten mittaukseen, vaan se oli tehtävä kunnan kustannuksella. Mikäli veroviranomainen jälkikäteen huomasi mittaus- tai luokitusvirheen, oli se oikaistava viran puolesta. Näin oli meneteltävä siinäkin tapauksessa, että verovelvollisen antamat tiedot olivat yhtäpitävät kunnan mittauksen ja luokituksen kanssa. Ståhlberg on kuvannut maatalouskiinteistöjen tuonaikaiseen verotukseen liittynyttä todistusvelvollisuutta seuraavasti: ”Lainkäytössä ei ole vakaantunut mitään erilaista todistusvelvollisuutta pinta-alaan kuin luokitukseen nähden. Molemmissa tapauksissa asian ratkaisu riippuu siitä, millai-

---

[3] Ks. KM 1927: 6 s. 10 ss.

[4] Ks. Ståhlberg: 1926 s. 536–538 ja 795 ss., laki 15 päivänä kesäkuuta 1898 maalaiskuntain kunnallishallinnosta annetun asetuksen muuttamisesta 82 § 1 ja 2 kohta ja lain voimaantulosäännös sekä laki- ja talousvaliokunnan M 11/HE 63/1921 vp./A II, s. 2 ja 3.

[5] Puhtaaseen tuottoon vaikuttivat mm. sellaiset harkinnanvaraiset erät kuten halla, tulvavesi, raesade sekä verovelvollisen maatalouden hyväksi tekemä, rahaksi arvioitu työ. Verotettavaksi tuloksi luettiin myös osa siitä puhtaasta tulosta, joka edellisenä vuonna oli saatu metsän ja metsäntuotteiden myynnistä tai käytöstä lukuunottamatta kotitarvekäyttöä. Ks. laki 15 päivänä kesäkuuta 1898 maalaiskuntain kunnallishallinnosta annetun asetuksen muuttamisesta 82 § ja erityisesti sen 3 kohta sekä laki 9 päivänä huhtikuuta 1919 tulojen ilmoittamisvelvollisuudesta kunnallisverotusta varten annetun lain muuttamisesta 4 § 2 mom.

nen selvitys kunnan ja verotettavan puolesta esitetään”[6]. Lausuma viittaa siihen, että virallisperiaatteella ei ollut valitusvaiheessa kovinkaan suurta merkitystä. Tämä on hyvin ymmärrettävää objektiverotuksen kaltaisessa tuloverotuksessa.

Koska maatalouskiinteistöjen[7] puhdas tulo määrättiin nyt pääosin keskimääräisen puhtaan tuoton perusteella, luovuttiin maalaiskuntien osalta maatalouskiinteistöjen *harkintataksoituksesta*. Sen sijaan kaupunkikuntien osalta harkintaverotus ulotettiin myös kiinteistötuloa koskevaksi, mikä vähensi todelliseen tuloon perustuvan verotuksen merkitystä. Virallisperiaatteella oli kuitenkin sijansa myös harkintataksoituksessa, koska siihen voitiin siirtyä ainoastaan, mikäli voitiin näyttää, että todellista tuloa asianomaisesta tulolähteestä oli kertynyt vain vähän tai ei ollenkaan[8].

Muutoin kunnallisverotus, maatalouden sivutulojen taksoitus mukaan lukien, perustui edelleen todellisen puhtaan tulon verottamiseen, jolloin verovelvollisella oli oikeus vähentää bruttotuloistaan erinäisiä vähennyksiä. Näyttövelvollisuus vakiintui tältä osin sellaiseksi, että verovelvollisen oli ensisijaisesti esitettävä tarkka selvitys niistä eristä, jotka hän aikoi verotuksessaan vähentää[9].

---

[6] Ks. KM 1927:6 s. 8–10, Ståhlberg: 1926 s. 538–567, Kauppi: 1950 s. 287 sekä seuraavat oikeustapaukset: KHO 1924 II 88, jossa maaherra katsoi, ettei ollut esitetty pätevää syytä poiketa verovelvollisen peltomaan luokitteluksi tekemästä ehdotuksesta, minkä vuoksi tuloa alennettiin. KHO puolestaan katsoi maaherralta puuttuneen perusteet hyväksyä verovelvollisen ehdottama peltoalueiden keskimääräinen luokitus, minkä vuoksi tuloa korotettiin; KHO 1924 II 91, jossa KHO, metsämaan pinta-alan muututtua verovelvollisen valituksesta 171 hehtaaria pienemmäksi, muun selvityksen puuttuessa jakoi jäljelle jääneen metsämaan eri luokkiin noudattaen suhteellisesti taksoituslautakunnan vahvistamaa luokkajakoa; KHO 1923 II 922, jossa yhtiö ilmoitti, että sille oli kertynyt metsämaasta todellista tuloa 4.027 markkaa. Koska yhtiö ei ollut osoittanut, että metsämaata olisi tullut luokittaa toisin, kuin taksoituksessa oli tapahtunut, valitus hylättiin; KHO 1923 II 1005, jossa kunnan valitus hylättiin, koska se ei ollut osoittanut, että verovelvollisen ilmoitus tilan pinta-alasta olisi ollut virheellinen tai että maatalousmaa olisi tullut luokittaa toisin, kuin verovelvollinen oli ehdottanut.

[7] Ks. laki 15 päivänä kesäkuuta 1898 maalaiskuntain kunnallishallinnosta annetun asetuksen muuttamisesta 82 § 4 kohta ja Ståhlberg: 1926 s. 535 ja 536.

[8] Ks. laki 15 päivänä kesäkuuta 1898 maalaiskuntain kunnallishallinnosta annetun asetuksen muuttamisesta 82 § 13 kohta sekä laki 8 päivänä joulukuuta 1873 kunnallishallituksesta kaupungissa annetun asetuksen muuttamisesta 55 § 7 kohta, Kilpi: 1955 s. 37, Rekola: 1955 s. 129–134, Ståhlberg: 1926 s. 548, 549, 567 ja 611–615 sekä Ståhlbergin mainitsemista tapauksista etenkin K.S. 30.1.1903, jossa harkintataksoitus kumottiin. Tutkijalautakunnalla olisi ollut oikeus pysyttää harkintataksoitus ainoastaan sillä edellytyksellä, että yhtiön liikkeestä olisi voitu näyttää kertyneen ainoastaan vähän tai ei mitään tuloa. Vrt. MKunA 82 § 2 mom (1898/21) ja KKunA 55 § 5 mom (1883/29).

[9] Ks. laki 15 päivänä kesäkuuta 1898 maalaiskuntain kunnallishallinnosta annetun asetuksen muuttamisesta 82 § 3 kohta, Rekola: 1955 s. 67–73, Ståhlberg: 1926 s. 615–618 sekä seuraavat oikeustapaukset: KHO 1919 II 1588, jossa tutkijalautakunnan pyyntö määrätä valantehnyt tilintarkastaja tutkimaan yhtiön tilejä hylättiin, koska yhtiö vastusti vaatimusta. Yhtiön vastustus ja haluttomuus esittää lisäselvitystä käänsivät todistustaakan sen vahingoksi; KHO 1920 II 102, jossa kunnan aloitteesta toimeenpannulla yhtiön tilien tarkastuksella ei kyetty selvittämään vähennysten oikeaa määrää, mikä käänsi todistustaakan yhtiön vahingoksi; KHO 1922 II 846; KHO 1922 II 883, jossa verovelvollisen valittaessa tuloa alennettiin kunnan esittämän selvityksen nojalla; KHO 1922 II 884; KHO 1922 II 888; ja KHO 1922 II 1288.

5.2. PALUU OBJEKTI- JA TUOTTOVEROIHIN VALTIONVEROTUKSESSA

ETOL:ssa (1924/306) siirryttiin samoista syistä kuin kunnallisverotuksessakin maatalouskiinteistöistä kertyneen keskimääräisen puhtaan tuoton verottamiseen. *Valtionverotuksessa ryhdyttiin noudattamaan saman vuoden kunnallistaksoitusta varten vahvistettuja tuottoperusteita.* Tästä huolimatta maaherran asiamiehellä ei ollut oikeutta valittaa taksoituslautakunnan tuottoperusteiden vahvistamista koskevasta päätöksestä. Valtionverotuksessa keskimääräisen puhtaan tuoton verottaminen toteutettiin paljon puhdaspiirteisempänä kuin kunnallisverotuksessa. Metsän ja metsäntuotteiden myynnistä tai käytöstä kertynyt puhdas tulo ei vaikuttanut osaksikaan verotettavan tulon määrään[10]. Paluu objekti ja tuottoverotukseen hillitsi pienellä viiveellä virallisperiaatteen voimistumista myös valtionverotuksessa. Verovelvollisen oli, samoin kuin kunnallistaksoituksessa, todellisten tulojen sijasta ilmoitettava vain maatalouskiinteistön keskimääräisen puhtaan tuoton arvioimiseen vaikuttavat seikat[11].

5.3. YRITYS YHDISTÄÄ VALTION- JA KUNNALLISVEROTUS

Jo vuoden 1928 valtiopäiville annettiin hallituksen esitys tulo- ja omaisuus- sekä kunnallisverotusta koskevasta lainsäädännöstä. Esitys oli monissa kohdin huomattavasti aikaansa edellä. Eduskunta ei sillä kertaa ehtinyt käsitellä asiaa loppuun, vaan presidentti hajotti eduskunnan 19.4.1929[12].

> Esitetyt lakiehdotukset perustuivat suureksi osaksi maataloustulojen verotuksen kehittämistä valmistelemaan asetetun komitean mietintöön 20 päivältä kesäkuuta 1927. Voimassa olleen maatalousmaan luokituksen sijasta ehdotettiin otetta-

---

[10] Puhdasta tuloa määrättäessä voitiin kunnallisverotuksen tavoin ottaa huomioon maatalouskiinteistöä kohdannut halla, tulvavesi, raesade yms. luonnonolosuhteet. Kun kunnan hankkimia mittaustuloksia käytettiin hyväksi valtionverotuksessa, valtion oli suoritettava kunnalle aiheutuneista kustannuksista kohtuullinen korvaus. Maatalouskiinteistöjen keskimääräisen puhtaan tulon verotukseen siirryttiin valtiovarainvaliokunnan mietinnön pohjalta. Valtiovarainvaliokunnan mietintö ei ollut kuitenkaan yksimielinen. Siihen liitetyssä J. Helon johdolla allekirjoitetussa I vastalauseessa arvosteltiin sitä, ettei metsäntuotteiden myynnistä tai käytöstä kertynyt puhdas tuotto kunnallisverotuksen tavoin vaikuttanut verotettavan tulon määrään. J.E. Hästbacka puolestaan katsoi allekirjoittamassaan IV vastalauseessa, että pinta-alaan perustuva verotus oli lain hengen ja tavoitteiden vastainen, koska se ei perustunut todellisen tulon verottamiseen. Ks. HE 47/1923 vp./A III, s. 1, VaVM 26/HE 66/1924 vp./A I, s. 2, 3, 25, 26, 34–37 sekä ETOL 10 §, 12 § 2 mom 1 kohta, 28 § 5 mom ja 41 § 2 kohta, Saarialho: 1925 s. 29–37, 56, 59 ja 112, Tarjanne: 1939 s. 80–84 sekä Wikström: 1985 s. 171–175.

[11] Ks. ETOL 24 §, 25 § 4 mom, 29 § ja 39 § 5 kohta sekä VNp (1924/307) 6 ja 16 §. Veroilmoituskaavake (Lomake A) on liitetty valtioneuvoston päätöksen liitteeksi.

[12] Ks. Tasavallan Presidentin Avoin Kirje ja Käsky, AsK 1929/149.

vaksi käyttöön jyvitysmenettely. Tällöin kunkin maatalouskiinteistön osalta olisi määritetty sen maatalousmaan muunnettu pinta-ala, jolla tarkoitettiin sitä alaa keskimääräistä peltomaata, jota kiinteistön maatalousmaa jyvitysarvoltaan vastasi. Metsämaalle olisi määrätty yleisessä kiinteistöjen arvioimisessa tuottoluvut puuntuottokyvyn mukaan. Metsämaalle määrättyjen tuottolukujen sekä pinta-alojen perusteella olisi laskettu kunkin maatalouskiinteistön metsämaan vuotuinen tuotto kuutiometreissä. Verolautakunta olisi vuosittain määrännyt sen puhtaan tuoton, jonka hehtaari muunnettua maatalousmaata oli talousvuoden kuluessa tuottanut. Maataloustuoton verotusperuste olisi määrätty kolmen talousvuoden keskiarvona. Tämän jälkeen maatalousmaasta saatu verotettava tulo olisi laskettu kertomalla muunnettu pinta-ala verolautakunnan arvioimalla puhtaalla tuotolla. Verolautakunta olisi myös määrännyt puutavaran keskimääräisen kantohinnan kolmen kalenterivuoden keskiarvon perusteella. Metsämaasta saatu verotettava tulo olisi määrätty kertomalla metsämaan kuutiometreissä arvioitu tuotto puutavaran keskimääräisellä kantohinnalla. Vuotuiseen lisäkasvuun perustuva verotus, tosin hieman muunneltuna, olisi voitu asetuksella laajentaa myös kaupunkeja ja kauppaloita koskevaksi[13].

Vuoden 1928 hallituksen esitykseen sisältyi useita verotusmenettelyä koskevia uudistusehdotuksia. Kahdenkertaisesta verotusorganisaatiosta ja ilmoitusvelvollisuudesta aiheutui valtiolle, kunnille ja verovelvollisille turhaa vaivaa ja kustannuksia. Valtion tulo- ja omaisuusverotuksen sekä kunnallisverotuksen toimittivat sekä muutoksenhakuasioita käsittelivät eri elimet, jolloin tulo saatettiin niissä arvioida eri tavalla. Ainoastaan korkein valitusaste, korkein hallinto-oikeus, oli sekä valtion- että kunnallisverotuksessa sama, mutta tällekin täytyi valittaa erikseen kummankin veromuodon osalta[14].

Epäkohtien poistamiseksi hallitus esitti, että *kunnallis- ja valtionverotus olisi yhdistetty.* Uudistus olisi toteutuessaan merkinnyt sitä, että verovelvollinen olisi ollut velvollinen antamaan ainoastaan yhden veroilmoituksen vuosittain. Lisäksi esitykseen sisällytettiin useita ilmoitusvelvollisuuden täyttämistä helpottavia säännöksiä. Hallitus esitti, että sama lautakunta, verolautakunta, olisi määrännyt verotettavan tulon suuruuden sekä valtion- että kunnallisverotuksessa ja verotettavan omaisuuden valtionverotuksessa. Esityksessä ehdotettiin, että maaherralla olisi ollut oikeus valita verolautakunnan puheenjohtaja ja kolmasosa sen jäsenistä ja kunnanvaltuustolla loput jäsenet. Verolautakunnan päätöksistä olisi voinut tehdä muistutuksen kuntaan asetetulle tutkijalautakunnalle ja tämän päätöksistä valituksen lääniin asetetulle lääninverolautakunnalle. Viimeinen valitusaste olisi ollut edelleen

---

[13] Ks. KM 1927:6 s. 23 ss., HE 26/1928 vp./A I–II, s. 1, 3, 4, 9 ja 11 sekä ehdotetun tulo- ja omaisuusverolain 4, 11 ja 14 §, ehdotetun kunnallisverolain 2, 7 ja 8 § sekä ehdotetun verotuslain 44–49 §, 4 luku ja 90 §. Ehdotettua jyvitysjärjestelmää on selostettu VaVM:n liitteissä 2–4. Ks. VaVM 19/HE 26/1928 vp./A I–II, etenkin s. 90–92.

[14] Myös säännönmukaisista kunnallis- ja kirkollisverotuksista oli valitettava erikseen, joskin valitukset voitiin esittää yhdellä valituskirjalla. Tämä oli luonnollista siksi, että kirkollisvero määrättiin kunnallisen veroäyriluvun perusteella. Ks. Kauppi: 1950 s. 51, 141 ja 318 sekä tässä mainitut KHO 1930 II 419, KHO 1930 II 1071, KHO 1930 II 2825 ja KHO 1933 II 2033.

korkein hallinto-oikeus. Tutkijalautakuntien säilyttämistä perusteltiin niiden hyvällä paikallistuntemuksella. Kiinteistöjen varallisuusverotuksen perusteen eli verotusarvon sekä maatalousmaan jyväarvot ja metsämaan tuottoluvut olisi määrännyt joko verolautakunta tai erityinen arviolautakunta, joiden päätöksistä olisi voinut valittaa ensin lääninverolautakunnalle ja tämän jälkeen korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Verovelvollinen ja kunta olisivat voineet tehdä muistutuksen verolautakunnan vahvistamista maatalouskiinteistöjen verotusperusteista eli maatalousmaan keskimääräisestä hehtaarituotosta ja puutavaran keskimääräisestä kantohinnasta lääninverolautakunnalle, jonka päätös olisi vielä alistettu veroneuvostolle. *Veroneuvoston* tehtävänä olisi myös ollut mm. valvoa välittömän verotuksen yhdenmukaisuutta valtakunnassa[15] .

Uudistus olisi toteutuessaan merkinnyt *kunnallisen itseverotusjärjestelmän murenemista*. Tätä oli tarkoitus lieventää ensinnäkin kunnanvaltuustojen laajalla nimitysoikeudella. Toiseksi kunnalle olisi annettu oikeus valittaa verotuksesta ja yleisestä kiinteistöjen arvioimisesta myös yksityisten verovelvollisten osalta. Koska kunnan viranomaisten olisi ollut vaikea valvoa kunnan etua tehokkaasti, ehdotettiin, että kunnanvaltuusto olisi voinut valita erityisen kunnan asiamiehen valvomaan kunnan etua verotuksessa ja kiinteistöjen arvioimisessa. Milloin kunnan puolesta olisi valitettu tai tehty muistutus vero-, arvio-, tutkija- tai lääninverolautakunnan päätöksestä, olisi kunnan asiamiehellä ollut oikeus käyttää kunnan puhevaltaa. Valtion etua olisi valvonut vero-, arvio- ja tutkijalautakunnassa veroasiamies sekä lääninverolautakunnassa valtiovarainministeriön määräämä lääninverolautakunnan jäsen. Veroasiamies olisi voinut hakea muutosta valtion puolesta vero-, arvio- ja tutkijalautakunnan päätökseen. Veroneuvoston määräämällä veroneuvoston virkamiehellä olisi ollut oikeus valittaa valtion puolesta lääninverolautakunnan päätöksestä. Veroasiamiehellä ja kunnan asiamiehellä, toisin kuin verovelvollisella, olisi ollut oikeus olla läsnä vero-, arvio- ja tutkijalautakunnan kokouksissa sekä ottaa niissä osaa asian käsittelyyn, mutta ei itse päätöksentekoon[16] .

Ehdotettuun verotuslakiin sisältyi useitakin verotuksen toimittavan elimen tutkimisvelvollisuutta osoittavia säännöksiä. Näistä ensimmäinen eli lakiesityksen 2 §:n yleissäännös kuului seuraavasti: ”Verotusviranomaisten on huolellisesti tutkien veroilmoituksia sekä muita verotusta varten annettuja tietoja ynnä huomioon ottaen tuntemansa olosuhteet ja hankkimansa lisäselvitykset parhaan ymmärryksensä

---

[15] Vuoden 1927 komiteanmietinnöstä tutkijalautakunnat vielä puuttuivat. Ks. KM 1927: 6 s. 28 ja 79 (5 §), HE 26/1928 vp./A I–II, s. 1–3, 13 ja 14, ehdotetun verotuslain 1 § ja 2–6 luku sekä vrt. HE 146/1957 vp./A III, I s. 2 ja 3. VaVM:ssä ehdotettiin, toisin kuin hallituksen esityksessä, että pääsääntönä olisi ollut se, että jokaiseen kuntaan olisi asetettu sekä vero- että arviolautakunta ja että verolautakunnan olisi ainoastaan poikkeustapauksissa sallittu suorittaa arviolautakunnan tehtävät sekä että maaherrojen nimitysvalta olisi siirretty lääninverolautakunnille. Ks. VaVM 19/HE 26/1928 vp./A I–II, s. 6 ja 7.

[16] Ks. HE 26/1928 vp./A I–II, s. 3 ja 12 sekä ehdotetun verotuslain 5, 12, 16, 17, 55, 56, 61, 62, 72, 99, 101 ja 106 §. VaVM:ssä verotuslain 17 §:ää ehdotettiin selvennettäväksi siten, että kunnan asiamiehellä olisi ollut muutoksenhakuoikeus ilman eri valtuutusta ja että kunta olisi voinut valtuuttaa muunkin henkilön käyttämään puhevaltaansa. Ks. VaVM 19/HE 26/1928 vp./A I–II, s. 7 ja 8.

sekä omantuntonsa mukaan suoritettava tehtävänsä ja pidettävä huolta, että verotus tulee oikeaksi." Säännösehdotus poikkesi sikäli aikaisemmista, että siinä ensimmäisen kerran nimenomaisesti mainittiin viran puolesta hankittava lisäselvitys. Lisäselvityksen hankkimisvelvollisuudesta ei tosin ollut tarkempia säännöksiä. Toinen eli 91 §:n tuloa ja omaisuutta koskeva erityissäännös muistutti sanamuodoltaan ETOL 42 §:ää. Tämän mukaan verotettava tulo ja omaisuus oli määrättävä sen perusteella, mitä verovelvollisen tulosta ja omaisuudesta sekä muista asiaan kuuluvista seikoista oli veroilmoituksesta tai muuten selville käynyt taikka oli oikeaksi katsottava. On huomattava, että 91 § ei koskenut vahvistettujen verotusperusteiden mukaan laskettavan maa- ja metsätaloudesta saadun tulon eikä kiinteistöjen verotusarvojen vahvistamista. Maatalousmaan jyväarvojen sekä metsämaan tuottolukujen määräämisessä noudatettavasta tutkimisvelvollisuudesta oli oma erityissäännöksensä esityksen 44 §:ssä. Tämän mukaan tutkinnan oli määrä perustua tarkkaan harkintaan, lautakunnalla olevaan tuntemukseen sekä, milloin tarpeelliseksi katsottiin, tilalla toimitettavaan katselmukseen. Esityksestä kävi selvästi ilmi *tuloverotukseen ja tuottoverotukseen liittyvän tutkinnan aste-ero*[17] .

Hallitus esitti, että lääninverolautakunnalle olisi annettu verotuslain 59 ja 103 §:n nojalla laaja tutkintaoikeus. Edellisen esityskohdan mukaan lääninverolautakunnalla olisi ollut valituksista riippumatta oikeus joko itse muuttaa vero- tai arviolautakunnan toimittamaa kiinteistöarviota tai palauttaa asia sille lautakunnalle korjattavaksi, joka kiinteistöarvion oli toimittanut[18] . Jälkimmäisen esityskohdan mukaan lääninverolautakunnalla olisi ollut oikeus verotusaineistoa tai valituksia tutkiessaan ja hankittuaan tarpeelliseksi katsomansa lisäselvitykset ja lausunnot, korjata myös sellaiset virheet, joista ei ollut tehty valitusta. Korjaus olisi tullut tehdä ennen, kuin asianomaisen kunnan valitusten käsittely oli loppuun saatettu. Valtiovarainvaliokunnassa virallisperiaatteen soveltamisalaa ehdotettiin vielä laajennettavaksi siten, että myös tutkijalautakunnalle olisi annettu oikeus korjata verotuksessa havaitsemansa virheet muistutuksesta riippumatta. Ennen virheen korjaamista tutkijalautakunnan olisi tullut varata verovelvolliselle tilaisuus antaa selitys[19] . Mikäli havaittujen virheiden osalta olisi saattanut tulla kyseeseen jälkiverotus, olisi lääninverolautakunnalla ollut oikeus ilmoittaa sellaiset virheet jälkiverotuksen toimittamista varten verolautakunnalle. Verovelvollisen tai muun ilmoitusvelvollisen olisi tullut lakiesityksen 87 §:n mukaan vero-, arvio- ja lääninverolautakunnan puheenjohtajan

---

[17] Ks. VaVM 19/HE 26/1928 vp./A I–II, s. 10, jossa 91 §:n säännös ehdotettiin poistettavaksi sillä perusteella, että se vain toisti muissa pykälissä olevia säännöksiä. Lainkohdan poistaminen olisi korostanut 2 §:n merkitystä.

[18] Laaja tutkintaoikeus perustui ehdotetun verotuslain 19 §:n säännökseen, jonka mukaan lääninverolautakunnan tehtävänä oli paitsi ratkaista valitusasioita myös mm. tarkastaa vero- tai arviolautakuntien toimittamat arvioimiset ja niiden määräämät verotusperusteet sekä tarkastaa verolautakuntien toimittamaa verotusta ja tutkijalautakuntien toimintaa. Vrt. laki maalaiskuntain kunnallishallinnosta 15 päivänä kesäkuuta 1898 annetun asetuksen muuttamisesta (1932/262) 82 § 2 kohta.

[19] Ks. VaVM 19/HE 26/1928 vp./A I–II, s. 11 ja 48 (95 §). Vrt. lainvalmistelukunnan julkaisu N:o 2/1934 s. 30 (76 §).

kehotuksesta antaa puuttuva veroilmoitus tai täydentää sen puutteellisia tai vääräksi epäiltyjä tietoja. Valtiovarainvaliokunnassa esitystä laajennettiin tältäkin osin siten, että myös tutkijalautakunnan puheenjohtajalle olisi annettu vastaava oikeus vaatia verotusta varten tarpeellisia ilmoituksia ja tietoja[20]. Em. säännösehdotukset osoittavat, että yhteiskunnassamme oli tuolloin valmius *omaksua hyvin voimakas virallisperiaate*. Sen kehitys oli tässä suhteessa saavuttanut ääripisteensä.

On pantava merkille, että suhtautuminen *oikeudenkäyntikulujen* korvaamista koskeviin säännöksiin oli esityksen antamisen myötä tullut muutosvaiheeseen. MKunA 91 §:n ja KKunA 56 §:n (1925/74 ja 75) mukaan verovelvollisella oli oikeus saada korvaus niistä kustannuksista, joita muutoksenhaku oli hänelle tuottanut, ellei ollut erityistä syytä vapauttaa kuntaa sellaisesta korvausvelvollisuudesta. Oikeudenkäyntikulusäännöksiä oli tulkittu siten, että ne oikeuttivat myös kunnat saamaan oikeudenkäyntikulukorvauksia. Valtionverotuksen puolella oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuudesta ei säädetty asianomaisissa tuloverolaeissa, minkä vuoksi suhtautuminen oikeudenkäyntikulujen korvaamiseen oli torjuva[21]. Nyt verotuslakiin ehdotettiin säännöstä, jonka mukaan lääninverolautakunta tai KHO olisi voinut velvoittaa valtion tai kunnan taikka molemmat korvaamaan yksityisen valittajan oikeudenkäyntikulut. Säännöstä olisi voitu soveltaa vain silloin, kun valitus hyväksyttiin. Lisäksi kulukorvaus olisi riippunut asian laadusta ja erityispiirteistä. Vastaavantyyppiset säännökset esitettiin otettaviksi MKunA:han ja KKunA:han maksuunpanoa koskevien valitusten osalta[22]. Oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskevat säännökset olivat asettumassa aikaisemmin kunnallis- ja valtionverotuksessa vallinneen korvauskäytännön välimaastoon.

5.4. PINTA-ALAPERUSTEISTA VEROTUSTA KOSKEVIA MUUTOKSIA

Pinta-alaperusteinen verotus ei aluksi koskenut valtion saamia metsätuloja. Vasta 30.9.1932 annetulla lailla (1932/262) siirryttiin valtionkin osalta kunnallisverotuksessa pääosin samoihin verotusperusteisiin, joita jo jonkin aikaa oli sovellettu muihin maanomistajiin. Näin arvioidusta metsästä saadusta tulosta tosin luettiin valtion osalta pääsääntöisesti kolme neljäsosaa verotettavaksi tuloksi. Tässä yhteydessä muutoksenhakusäännöksiä muutettiin siten, että taksoituslautakunnan

---

[20] Ks. VaVM 19/HE 26/1928 vp./A I–II, s. 10 (83 §). Vrt. ETOL 32 § sekä IlmoitusvelvL (1919/43) 17 §, jonka mukaan tutkija- tai tarkastuslautakunnalla oli oikeus vaatia yhtiöiltä, pankeilta, laitoksilta ja yksityisiltä henkilöiltä tietoja valittajan tulojen selvittämiseksi.

[21] Ks. Merikoski: 1968 s. 453–456 sekä K.S. 5.5.1905, jossa senaatti velvoitti verovelvollisen korvaamaan kunnan oikeudenkäyntikulut kunnallistaksoitusta koskevassa asiassa. Tapauksessa verovelvollinen oli ilmoittanut vain ylimalkaisesti tulojensa ja menojensa määrän, minkä lisäksi voitiin päätellä, että ne eivät vastanneet todellisuutta.

[22] Ks. HE 26/1928 vp./A I–II, esitetyn verotuslain 129 §, esitetyn MKunA:n muutoksen 91 § ja esitetyn KKunA:n muutoksen 64 §.

päätös maatalouskiinteistöistä saatujen tulojen taksoitusperusteista oli valituksesta riippumatta aina alistettava maaherran tutkittavaksi. Muutoksella tavoiteltiin paitsi taksoitusperusteiden oikeellisuutta myös niiden yhdenmukaisuutta[23]. Maaherran päätökseen ei edelleenkään saanut hakea muutosta.

Jo vuoden 1928 hallituksen esitys oli ennakoinut maatalouskiinteistöjen verotusperusteiden yhtenäistämistä maalaiskunnissa ja kaupungeissa. Maatalouskiinteistöstä saatujen tulojen verottamisesta kaupungeissa ja kauppaloissa annetulla lailla (A:11.12.1933/305) siirryttiin myös kaupungeissa ja kauppaloissa olevia maatalouskiinteistöjä verottamaan samankaltaisin perustein kuin maalaiskunnissakin, jolloin maatalouskiinteistöjen harkintaverotuksesta luovuttiin kokonaisuudessaan. Laki koski sekä kunnallis- että valtionverotusta[24].

Vuonna 1942 toteutettuun verohallinnon järjestämiseen liittyen mm. maa- ja metsätaloustulojen verotusperusteiden määrääminen keskitettiin valtiovarainministeriöön. Tällöin MKunA:n 82 §:n 2 kohtaa muutettiin siten, että taksoituslautakunnan päätös maatalouskiinteistöistä saatujen tulojen taksoitusperusteista oli valituksesta riippumatta aina alistettava valtiovarainministeriön tutkittavaksi. Valtiovarainministeriön oli ennen asian ratkaisua hankittava lääninhallituksen lausunto[25].

TOL:n (1943/888) säätämisen yhteydessä pinta-alaperusteiseen verotukseen tehtiin muutoksia, jotka enteilivät maatalouden tuottoverotuksesta luopumista. Mikäli maatalouskiinteistöllä käytetty viljelystapa olennaisesti poikkesi paikkakunnalla yleensä käytetystä viljelystavasta, kuten silloin kun peltoviljelyksenä viljeltiin normaalisti puutarhassa viljeltäviä tuotteita, voitiin tulon lisä sekä valtion tuloverotuksessa että kunnallistaksoituksessa, kohtuullisessa määrässä ottaa huomioon tuloa arvioitaessa. Viimeksi mainittua säännöstä vastustettiin eduskuntakäsittelyn aikana sillä perusteella, että sen pelättiin johtavan maatalouskiinteistöjen laajamittaiseen harkintaverottamiseen. Tulon määrää voitiin vanhaan tapaan myös alentaa ankarien luonnonolosuhteiden perusteella. Näyttövelvollisuus vahingon määrästä kuului lähtökohtaisesti verovelvolliselle. Poronhoidosta saadut tulot ryhdyttiin arvioimaan sen mukaan, mitä poronhoidon edellisenä poronhoitovuotena arvioitiin keskimäärin tuottaneen vuotta vanhempaa poroa kohti. Verotusperuste oli tältäkin osin sama sekä valtionverotuksessa että kunnallistaksoituksessa. Taksoituslautakunnan päätös maatalouskiinteistöistä tai poronhoidosta saatujen tulojen tuottoperusteista oli valituksesta riippumatta aina alistettava valtioneuvoston vahvistettavaksi. Valtioneuvoston oli ennen asian ratkaisua hankittava lääninhallituksen lausunto[26].

---

[23] Hallituksen esityksen mukaan oli entistäkin tärkeämpää, että taksoitusperusteet tulivat tosiasioita vastaaviksi, koska yksityisten maanomistajien verotuksessa noudatettu menettelytapa ulotettiin valtionkin metsätulojen kunnallisverotukseen. Ks. HE 63/1932 vp./A III, HE 38/1952 vp./A I–II, s. 4 ja Tarjanne: 1939 s. 129, 273.

[24] Ks. HE 29/1933 vp./A I–II, Tarjanne: 1939 s. 120–122.

[25] Ks. HE 72/1942 vp./A I–II, laki maalaiskuntain kunnallishallinnosta annetun asetuksen muuttamisesta 31.7.1942/604 ja laki tulojen ilmoittamisvelvollisuudesta kunnallisverotusta varten annetun lain muuttamisesta 31.7.1942/606.

[26] Ks. HE 77, s. 1, 4 ja 5, VaVM 41, VIII vastalause sekä SuVM 84, s. 1 ja 2/1943 vp./A I–II, TOL 15–20 § ja 76 § 2 mom, TOA 1 ja 9 §, Wikström: 1985 s. 176–189 sekä Rekola: 1947 s. 122–157 ja Rekolan mainitsemista tapauksista KHO 1934 II 1152, HE 78/1943 vp./A I–II, laki maalaiskuntain kunnallishallinnosta annetun asetuksen muuttamisesta (1943/889) 82 § 1–3 kohta, laki tulojen ilmoittamisvelvollisuudesta kunnallisverotusta varten annetun lain muuttamisesta (1943/890) 4 § 2 mom ja Rekola: 1955 s. 92 ja 170–172.

5.5. SOSIAALISTEN VÄHENNYSTEN VAKIINTUMINEN

Tuloverotuksen alkuaikoina verotukseen liittyvät sosiaaliset näkökohdat otettiin huomioon pääasiassa siten, että verotuksessa jätettiin tietty minimitulo verottamatta. Ensimmäiset sosiaaliset vähennykset oli otettu käyttöön tuloverotuksessa jo suostuntaverojen aikakaudella. Sosiaaliset vähennykset otettiin laajamittaisesti käyttöön EETOL:ssa (1920/207), josta ne vuonna 1922 levisivät kunnallisverotukseen. EETOL:iin lisättiin aluksi säännökset alle 15 vuotta vanhojen elatusvelvollisuuden alaisten lasten perusteella tehtävästä vähennyksestä (lapsivähennys), veronmaksukyvyn alentumisvähennyksestä, ns. kalliin paikan vähennyksestä sekä kuolleen henkilön tulosta tehtävästä vähennyksestä. Kunnallisverotuksessa ns. kalliin paikan vähennyksen korvasi perusvähennys. Henkilökohtaiset, usein varsin harkinnanvaraiset vähennykset korostivat virallisperiaatteen merkitystä, koska *vähennysten oikeudenmukainen jakaminen* edellytti entistä tarkempaa verovelvollisten taloudellisten olojen tuntemusta. Samalla veroviranomaisten tutkimisvelvollisuus laajeni vähennyskelvottomiin elantokuluihin[27].

ETOL:ssa (1924/306) sosiaalisten vähennysten markkamääriä korotettiin lähinnä rahan arvon heikkenemisen vuoksi. Kuolleen henkilön tulosta ja omaisuudesta suoritettavasta verosta tehtävä vähennys voitiin nyt myöntää harkinnan mukaan riippumatta tulo- ja varallisuusrajoista. Hallituksen esityksessä säännöstä perusteltiin nimenomaan sillä, että sen tarkoitus oli *lisätä verotusviranomaisten harkintavapautta*[28].

---

[27] Kunnallisverotuksessa verovelvollisen toimeentulominimi oli aikaisemmin yritetty turvata siten, että hänet vapautettiin veronmaksuvelvollisuudesta yhden äyrin osalta, mikäli hänelle oli määrätty enintään 3 veroäyriä. Lisäksi kuntakokouksella ja raastuvankokouksella oli ollut oikeus määrätä äyrin suuruus tiettyjen rajojen sisällä, mistä nyt luovuttiin. Veroäyrimäärä oli määrätty yleisesti arvioidun veronmaksukyvyn mukaan. Äyrimäärä oli eräissä kunnissa saatettu määrätä todellista pienemmäksi, jotta kuntalaiset välttyisivät valtion suostuntaverolta. Tulojen ilmoittamisvelvollisuuden käyttöönoton jälkeen vanhaa käytäntöä ei voitu enää noudattaa. Tämän sekä rahan arvon heikkenemisen seurauksena säännöksiä oli pakko muuttaa siten, että ne mahdollistivat edelleenkin toimeentulominimin jättämisen verotuksen ulkopuolelle. Uudistuksella arvioitiin vähennettävän tarvetta kumota koko kunnassa toimitettu taksoitus sillä perusteella, että verovelvollisia oli vapautettu veronmaksuvelvollisuudestaan. Ks. laki- ja talousvaliokunnan M 5/HE 5/1920 vp./A I–II, s. 3–7, Hiidenheimo, A. ja Virkkunen, P. Anom. ehd. N:o 45 sekä Åkerblom, K.V. och Schauman, Georg, Pet. försl. N:o 46/1920 vp./L V, KM 1921: 18 s. 6 ja 7, HE 63/1921 vp./A II, s. 2, laki 15 päivänä kesäkuuta 1898 maalaiskuntain kunnallishallinnosta annetun asetuksen muuttamisesta (1922/15) 78 § ja 82 § 9 ja 10 kohta sekä laki 8 päivänä joulukuuta 1873 kunnallishallituksesta kaupungissa annetun asetuksen muuttamisesta (1922/16) 53 § ja 55 § 3 ja 4 kohta, Ståhlberg: 1926 s. 636–639, Tarjanne: 1939 s. 126 ja 127; HE 37, s. 3 ja VaVM 7, s. 3/1919 vp./A II, EETOL 22 § sekä vrt. MKunA (1898/21) 78 §, KKunA 53 § 1 mom ja 54 § 1 mom (1883/29) sekä kunnallisvaliokunnan M 1/HE 6/1897 vp./A I, s. 43, jossa epäiltiin liiallisen tutkimisoikeuden ja harkintavallan johtavan täydelliseen mielivaltaan.

[28] Ks. HE 47/1923 vp./A III s. 2, 3, 6 ja 7, VaVM 26/HE 66/1924 vp./A I, s. 3, Saarialho: 1925 s. 88–90, Tarjanne: 1939 s. 207 ja 344, ETOL 23 § ja 74 § 1 mom, jossa valtiovarainministeriölle annettiin oikeus harkintansa mukaan myöntää osittainen tai täydellinen vapautus kuolleen henkilön verosta.

Valtionverotuksessa sosiaalisiin vähennyksiin tehtiin eräitä vähäisiä muutoksia 14.12.1935/392 annetulla lailla. Kunnallisverotuksesta poiketen valtionverotuksessa otettiin tuolloin käyttöön säännös, jonka mukaan verovelvollisen veroa voitiin myös korottaa verovelvollisen henkilökohtaisten olosuhteiden perusteella. Näin voitiin menetellä, mikäli verovelvollinen ei pääasiallisesti elättänyt muita läheisiään kuin aviopuolisoaan. Lisäveron määrääminen edellytti, että verovelvollinen oli täyttänyt 24 vuotta eikä ollut vähintään 16 vuoden ajan antanut edellä tarkoitettua elatusta[29].

Valtion tuloverotus oli vakiintunut sellaiseksi, että lapsivähennys myönnettiin tulosta. TOL:n säätämisen myötä käytäntö muuttui sikäli, että verovelvolliset jaettiin ikänsä, aviosuhteensa sekä elatusvelvollisuutensa perusteella kolmeen veroluokkaan, joille kullekin määrättiin oma veroasteikkonsa. Uudet veroasteikot korvasivat ns. perheettömän lisäveron. Lisäksi kustakin alaikäisestä lapsesta myönnettävä tulojen määrän perusteella porrastettu verosta tehtävä vähennys korvasi lapsivähennyksen. TOL:n säätämisen yhteydessä tulosta tehtäviä sosiaalisia vähennyksiä monipuolistettiin ja niiden markkamääriä kasvatettiin. Lisäksi veroviranomaisten harkintavaltaa lisättiin siten, että veronmaksukyvyn alentumisen perusteella tehtävä vähennys sekä paikkakunnan elinkustannusten kalleuden perusteella tehtävä vähennys voitiin nyt myöntää aiemmin lakiin sisältyneestä ehdottomasta tulorajasta riippumatta[30].

Kunnallisverotuksessa sosiaalisten vähennysten uudistukset toteutuivat pienellä viiveellä. Kuolleen henkilön tulosta tehtävän vähennyksen edellytyksiä muutettiin 12.3.1943 annetuilla laeilla (1943/218 ja 219) siten, ettei vähennyksen tekeminen enää edellyttänyt tietyn markkamäärän alittavaa pesän varallisuutta. Veronmaksukyvyn alentumisvähennyksen edellytyksiä muutettiin 30.12.1946 annetuilla laeilla (1946/909 ja 910) siten, ettei vähennyksen tekeminen enää edellyttänyt tietyn markkamäärän alittavaa tuloa. *Sosiaalisten vähennysten virallisperiaatetta ilmentävä erityisluonne* näkyy siinä, että niitä ryhdyttiin vähitellen myöntämään myös ex officio, vaikka verovelvollinen ei vähennyksiä ollut edes ymmärtänyt vaatia. Vähennysvaatimus voitiin myös esittää vasta valitusasteessa tai perustevalituksin[31].

---

[29] Säännös perustui ETOL:a säädettäessä hyväksyttyyn ponteen. Asiaa käsiteltiin ensin vuoden 1925 ja sen jälkeen vuoden 1928 valtiopäivillä. Ks. HE 57/1925 vp./A II–III, HE 26/1928 vp./A I–II, s. 5, ehdotetun tulo- ja omaisuusverolain 32 § ja VaVM 19, s. 4, jossa säännös esitettiin poistettavaksi, HE 48/1935 vp./A III, ETOL 23 a § (1935/392 ja 1940/197), Tarjanne: 1939 s. 109–112 ja Wikström: 1985 s. 142, 143, 149 ja 150.

[30] Ks. HE 77, s. 4, 8–11, VaVM 41, s. 2 ja 3 sekä IV, V, IX vastalause, SuVM 84 ja 84 a /1943 vp./A I–II, TOL 29 ja 46–48 §, TOA 46, 50 ja 51 § ja Rekola: 1947 s. 26 ja 280–289. Vrt. ETOL 23 (1935/392) ja 23 a § (1940/197).

[31] Ks. Rekola:1947 s. 288 sekä KHO 1952 II 165 ja KHO 1957 II 174.

6. Valtion tulo- ja omaisuusverotuksen uudistaminen

6.1. LAKI TULO- JA OMAISUUSVEROSTA (1920/207)

Eduskunnassa tiedostettiin yleisesti se epäkohta, että välittömässä valtionverotuksessa ei ollut olemassa sellaista pysyväistä tulon ja omaisuuden verotusta, joka useissa muissa kehittyneissä valtioissa muodosti verojärjestelmän rungon. *Valtion rahantarve* pakotti hallituksen esittämään eduskunnalle pysyväisen tulo- ja omaisuusveron käyttöönottoa. Esitystä käsiteltiin ensimmäisen kerran vuoden 1919 valtiopäivillä[1].

> Lakiesitys perustui Saksassa ja Skandinavian maissa vakiintuneelle periaatteelle, jonka mukaan eri tulolähteistä kertynyt kokonaistulo verotettiin yhtenäisin perustein saajansa tulona. Muutoin verotus perustui esityksen mukaan puhtaan tulon verottamiseen, jolloin tulosta voitiin vähentää kaikki luonnolliset vähennykset. Verotuksessa pyrittiin ottamaan huomioon verovelvollisen todellinen veronmaksukyky, mikä ilmeni sosiaalisten vähennysten lisäksi mm. siten, että veroasteikko laadittiin progressiiviseksi. Kaikkein pienimmät tulot jätettiin verosta vapaiksi. Omaisuudesta saatavaa eli vakautettua tuloa esitettiin verotettavaksi ankarammin kuin muuta tuloa. Vero oli määrä Ruotsista lainatun mallin mukaisesti suorittaa tulosta ja omaisuudesta yhteisen arviomäärän perusteella. Tämä arviomäärä saatiin esityksen mukaan siten, että tuloon lisättäisiin kuudeskymmenesosa omaisuuden arvosta[2]. Vuoden 1919 valtiopäivillä valtiovarainvaliokunta ja suuri valiokunta ehtivät antaa lakiesityksestä mietintönsä, mutta eduskunta ei ehtinyt saattaa loppuun esityksen toista käsittelyä[3].

Lakiesityksen käsittelyä jatkettiin seuraavan vuoden valtiopäivillä. Lopulta eduskunta hyväksyi lain tulo- ja omaisuusverosta, joka annettiin 3 päivänä elokuuta 1920. (EETOL, AsK 1920/207). Valtioneuvosto antoi lain 29 ja 79 §:n nojalla päätöksen sen soveltamisesta (AsK 1920/300). Laki tuli voimaan vuoden 1921 alusta ja vuosi 1920 oli ensimmäinen verovuosi[4]. Laki hyväksyttiin lopulta siinä

---

[1] HE 37/1919 vp./A II, s. 1.
[2] Vaihtoehtoisena mallina oli Englannissa omaksuttu järjestelmä, jossa tulot verotettiin tulolähteen kohdalla tai mahdollisimman lähellä sitä, riippumatta siitä, kuka tulot lopullisesti käytti hyväkseen. Tällöin kullekin tulolajille oli vahvistettu erilaiset verotusperusteet. Ks. HE 37, s. 1–3 ja VaVM 7, s. 3–6/1919 vp./A II sekä Andersson: 1984 s. 392 ja 393.
[3] EV/HE 37/1919 vp./A II. Esityksen käsittelystä valtiopäivillä ks. Wikström: 1985 s. 112–119.
[4] EETOL 80 §.

muodossa, että tulosta ja omaisuudesta maksettiin veroa eri asteikkojen mukaan[5].

Lakiesityksen verotusmenettelyä koskevat säännökset eivät kokeneet suuria muutoksia eduskuntakäsittelyn aikana[6]. Tämä selittyy sillä, että verotusmenettelyä koskevia periaatteita lainattiin mm. ulkomailta, IlmoitusvelvL:sta sekä tilapäisestä varallisuusverosta annetusta laista. Verotusmenettely pyrittiin järjestämään sillä tavalla, että siihen olisi voitu myöhemmässä vaiheessa liittää kunnallisverotuksen toimittaminen. Muutoin verotusmenettelyä koskevien säännösten tavoitteena oli turvata riittävä valtion veronsaantioikeus sekä toisaalta verovelvollisten oikeussuoja. Lisäksi verotus pyrittiin toimittamaan mahdollisimman nopeasti ja turhia kustannuksia välttäen. Nämä tavoitteet voitiin hallituksen mukaan saavuttaa parhaiten pitämällä esikuvana Ruotsin vastaavaa lainsäädäntöä[7]. Hallituksen kannanottoon vaikutti mitä ilmeisimmin se seikka, että aiemmin tehdyt laajat lainvalmistelutyöt olivat ehtineet pääosin vanhentua.

Ruotsin esimerkin mukaisesti ja mahdollista valtion ja kunnallisverotuksen yhdistämistä silmällä pitäen säännönmukaiseksi verotuspiiriksi valittiin kunta. Verotuksen toimittamista varten tuli jokaiseen kuntaan asettaa *verotuslautakunta*, jossa oli puheenjohtajan lisäksi vähintään neljä ja enintään kahdeksan jäsentä, sen mukaan kuin maaherra kunnan asukasluvun mukaan määräsi. Verotuslautakunnan puheenjohtajan tai jäsenen tehtävään soveliaina henkilöinä EETOL:ssa mainittiin erikseen maistraatin jäsen, kruununvouti, henkikirjoittaja ja kruununnimismies. Puheenjohtajan ja puolet jäsenistä varamiehineen valitsi maaherra. Jäsenistä yhden tuli toimia maaherran asiamiehenä. Muut jäsenet varamiehineen valitsi kunnanvaltuusto siten, että eri veronmaksajaryhmien tuli, mikäli mahdollista, olla verotuslautakunnassa edustettuina[8].

---

[5] Lakiesityksen käsittely vuoden 1919 valtiopäivillä päättyi siihen, että asiasta päätettiin eduskunnan toisessa käsittelyssä hankkia vielä valtiovarainvaliokunnan lausunto. Valtiovarainvaliokunta muuttikin seuraavilla valtiopäivillä antamassaan lausunnossa aikaisempaa kantaansa ja ehdotti, että tuloa ja varallisuutta tulisi verottaa eri asteikkojen pohjalta. Ks. VaV:n kirjelmä 21/HE 37/1919 vp./1920 vp./A III, II, s. 1–2.

[6] Yksittäisistä eriävistä kannanotoista on mainittava valtiovarainvaliokunnan mietintöön liitetty Niilo Liakan allekirjoittama IV vastalause, jonka mukaan valtion ja kunnan verotukset olisi tullut, mikäli mahdollista, toimittaa samalla kertaa. Ehdotustaan Liakka perusteli sillä, että lain toimeenpaneminen vaati suuren verotuskoneiston ja kunnilta paljon varoja, jolloin valtion- ja kunnallisverotuksen yhdistämisellä olisi voitu saavuttaa huomattavia säästöjä. Ks. VaVM 7/HE 37/1919 vp./A II, s. 72.

[7] Tässä yhteydessä on syytä mainita, että valtiovarainvaliokunta kuuli hallituksen esitystä käsitellessään mm. Karl Willgreniä. Ks. VaVM 7, s. 1 ja HE 37, s. 4 ja 5/1919 vp./A II.

[8] Maaherralla oli mahdollisuus maistraattia tai kunnallislautakuntaa kuultuaan määrätä, että kuntaan oli asetettava useita verotuslautakuntia tai että useampia läänin kuntia varten oli asetettava yhteinen lautakunta. Ks. EETOL 36 ja 37 § sekä VNp 1 §. Vrt. MKunA (1898/21) 80 § ja KKunA 54 § 2 mom (1883/29).

Verotuslautakunnan kokoonpano sai lopullisen muotonsa vasta valtiovarainvaliokunnan vuoden 1920 valtiopäivillä antamassa lausunnossa. Valtiovarainvaliokunta ei ollut yksimielinen verotuslautakunnan jäsenten valintatavasta. Valtiovarainvaliokunnan kirjelmään liitetyssä II vastalauseessa, jonka olivat allekirjoittaneet Juho Niukkanen ja Kusti Arffman todettiin, että näin suuren nimitysvallan uskominen maaherralle syrjäytti kunnat melkein kokonaan, antoi tilaisuuden täydelliseen mielivaltaan ja oli omiaan synnyttämään kansanvaltaisessa yhteiskunnassamme tavallista suurempaa vastenmielisyyttä koko verotusta kohtaan. Ks. VaV:n kirjelmä 21/HE 37/1919 vp./1920 vp./A III,II, s. 3 ja 24 sekä Rautala: 1987 s. 38.

Verotuslautakunnan puheenjohtajan, maaherran asiamiehen ja lautakunnan keskuudestaan valitseman jäsenen tehtävänä oli tarkastaa veroilmoitukset ja verotusta varten annetut muut tiedot. *Puheenjohtajan tehtäväksi oli erityisesti määrätty hankkia lisäselvitys,* joka saattoi olla tarpeen, ”jotta verotuksesta tulisi oikea”. Säännöksen sanamuodosta käy selvästi ilmi, että siinä painotettiin ratkaisijan oikeudenmukaisuuden vaatimusta. Lisäselvityksen hankkimisvelvollisuus lankesi luonnostaan puheenjohtajalle, koska tämän tuli esitellä asiat verotuslautakunnassa. Maaherran asiamiehen tuli tarpeen mukaan avustaa puheenjohtajaa sekä pitää verotuslautakunnan kokouksissa pöytäkirjaa, johon oli mm. merkittävä äänestykset sekä, milloin veroilmoituksesta tai muusta annetusta tiedosta oli poikettu, syyt siihen. Se seikka, että asioiden selvittämiselle säädettiin nimenomainen vastuuhenkilö, tässä tapauksessa verotuslautakunnan puheenjohtaja, oli omiaan parantamaan selvitystyön tasoa. Samansuuntaisesti vaikuttivat valtion etua valvovien *asiamiesten avustavat tehtävät*. Maaherran asiamiehen velvollisuutena oli luonnollisesti myös valvoa valtion etua verotuksessa, mikä loi edellytykset vahvistaa kaksiasianosaissuhteen toimivuutta. Verovelvollisella ei ollut oikeutta ottaa osaa verotuslautakunnan kokouksiin. Verotuslautakunnan jäsenenä maaherran asiamiehellä oli siten verovelvolliseen verrattuna huomattavasti vahvempi asema, joten tasavertaisesta kaksiasianosaissuhteesta ei voitu puhua[9].

Asiat ratkaistiin verotuslautakunnissa enemmistöpäätöksin ja äänten jakautuessa tasan ratkaisi verovelvolliselle edullisin kanta (in dubio contra fiscum). Jos verovelvolliselle edullisinta kantaa ei voitu määrittää, ratkaisi puheenjohtajan mielipide[10].

Tulo- ja omaisuusverosta annettu laki oli siinä suhteessa merkittävä, että siinä ensimmäisen kerran valtion tuloverotuksen historiassa säädettiin nimenomaan tätä verotusmuotoa varten *yleinen tulojen ja omaisuuden ilmoitusvelvollisuus*. Valtion tuloverotus, joka aikaisemmin oli perustunut kunnallistaksoitukseen, koettiin hyvin puutteelliseksi. Valtiovarainvaliokunta totesikin, että maahan oli luotava sellainen verotusjärjestelmä, joka kykeni riittävän tarkasti selvittämään verovelvollisten todelliset tulot. Tehtävä ei ollut yksinkertainen, koska esim. kirjanpito oli hyvin harvinaista maatalousväestön keskuudessa[11]. Valiokunta lausui seuraavaa: ”Sitä varten on kuitenkin tarpeellista, että varsinkin ensi aikoina erityisiä ponnistuksia tehdään siinä tarkoituksessa, että se summittainen menettely ja ne muut epäkohdat, jotka verovelvollisten tulojen arvioimisessa ovat juurtuneet kunnalliseen verotukseemme, ja joiden johdosta suuret verovelvollisten ryhmät ovat tulleet verotetuiksi vain

[9] Ks. EETOL 39 § 3 ja 7 kohta, 40 §, 41 § 1 ja 2 kohta, 45 § 5 mom, 46 § sekä VNp 4 § ja vrt. IlmoitusvelvL 16 § 2 mom. Puheenjohtajan valmisteluvelvollisuutta koskeva määräys oli otettu jo valtioneuvoston päätökseen, joka sisälsi tarkempia määräyksiä tulojen suostuntaverosta vuodelta 1917 28 päivänä joulukuuta 1918 annetun lain soveltamisesta (AsK 1918/180, 4 § 3 mom). Tulojen suostuntaveron maksuunpanosta ja kannosta piti huolta lääninhallitus, mutta varsinaisia valtion etua valvovia asiamiehiä ei tuolloin ollut nimetty. Ks. esim. tulojen suostuntaverosta vuodelta 1919 annetun lain 12 § 1 mom ja vrt. tilapäisestä varallisuusverosta annetun lain 14 § 2 mom, 22 § 1 mom ja 24 § 1 mom.

[10] EETOL 45 § 3 mom. Vrt. MKunA (1898/21) 81 § 2 mom ja KKunA 55 § 1 mom (1883/29).

[11] Ks. HE 37, s. 3 ja 4 sekä VaVM 7, s. 2–4/1919 vp./A II sekä EETOL 24 §.

murto-osasta todellisia tulojansa, eivät saa siirtyä valtion tuloverotukseen”[12].

Kuten kunnallisverotuksessakin EETOL:iin otettiin useita määräyksiä, joiden tarkoituksena oli jo ennalta *varmistaa,* että verovelvolliset täyttivät ilmoitusvelvollisuutensa ja toisaalta *helpottaa* heitä tässä tehtävässä. Arvionvaraisen tulon tai omaisuuden osalta ilmoitusvelvollisuuden täyttämiseksi riitti, että verovelvollinen ilmoitti ne perusteet, joiden avulla rahamäärä voitiin arvioida (25 § 3 mom). Verovelvollisella oli oikeus asettaa sijaansa sovelias henkilö, joka edusti verovelvollista ilmoitusasioissa tämän ollessa estyneenä. Verovelvollinen kuitenkin vastasi asiamiehensä toimista (30 § 3 mom). Verovelvollisella oli oikeus antaa kirjallinen veroilmoitus, muu tieto tai valitus omalla vastuullaan postin välityksellä maksetussa kirjeessä (66 §). Mikäli verovelvollisen oli vaikeata täyttää ilmoitusvelvollisuutensa kirjallisesti, saattoi hän itse tai asiamiehensä välityksellä antaa ilmoituksen tai muun tiedon suullisesti, jolloin tietojen vastaanottajan tuli laatia niistä kirjoitus. Ilmoituksen antajan oli tällöin todistettava ilmoitus oikeaksi nimikirjoituksellaan (27 § 1 mom). Verotuslautakunnan puheenjohtajan oli *maksutta opastettava* verovelvollisia ilmoitusvelvollisuuden täyttämiseen liittyvissä kysymyksissä sekä tarvittaessa itse ilmoituksen laadinnassa (34 §)[13]. Maaherran tuli *yleisellä kuulutuksella* vuosittain muistuttaa verovelvollisia ilmoitusvelvollisuudesta ja sen laiminlyönnin seuraamuksista. Tässä kuulutuksessa oli myös mainittava, missä ilmoituslomakkeita oli saatavilla, minne ja milloin ilmoitus oli jätettävä, ketkä antoivat edellä mainittua ohjausta ilmoitusvelvollisuuden täyttämiseksi sekä ilmoitusten postitusoikeudesta (38 § 2 kohta). Sillä viranomaisella, jolle ilmoitus tai muu tieto oli annettava, oli mahdollisuus erityisistä syistä pidentää niiden antamisaikaa (31 § 2 mom)[14].

Kirjallinen tuloilmoitus tuli vakuuttaa oikeaksi kunnian ja omantunnon kautta[15]. Ilmoituksessa oli riittävästi eritellen ilmoitettava verovelvollisen tulot ja omaisuus sekä ne vähennykset, jotka hän tahtoi lukea hyväkseen. Vähennysvaatimusten osalta on todettava, että *laissa ei enää viitattu verovelvollisen erityiseen näyttövelvollisuuteen*. Tämä merkitsi sitä, että viranomaisaloitteisen asian selvittämisen merkitys lisääntyi vähennysvaatimusten oikeutusta tutkittaessa. Jos verovelvollisella oli omaisuutta tai jos hän harjoitti elinkeinoa muualla, kuin missä verotus toimitettiin, tuli veroilmoituksen käsittää eri ilmoitus kunkin verotusalueen osalta sekä yhteenveto niistä[16].

[12] VaVM 7/HE 37/1919 vp./A II, s. 5.

[13] Vrt. IlmoitusvelvL 2 § 3 mom, 4, 6, 11 ja 14 § sekä tilapäisestä varallisuusverosta annetun lain 13 § ja 18 § 2 sekä 3 mom. Ks. myös KHO 1921 II 2361, jossa miehen estyneenä ollessa tämän vaimolla oli oikeus laatia veroilmoitus.

[14] Ks. VNp 2 §. Vrt. IlmoitusvelvL 12 § 1 ja 3 mom.

[15] Mikäli verovelvollinen viivasi veroilmoituslomakkeelle painetun vakuutuksen yli tai jätti sen allekirjoittamatta, saattoi tästä seurata veronkorotus. Ks. EETOL 25 §:n 1 mom, Saarialho:1925 s. 95. Vrt. RÅ 1912 ref 97, jossa verovelvollinen oli pyyhkinyt veroilmoituskaavakkeesta vakuutuksen pois, minkä vuoksi hänen katsottiin menettäneen valitusoikeutensa verotuksesta; KHO 1969 II 533; IlmoitusvelvL 3 § 1 mom sekä tilapäisestä varallisuusverosta annetun lain 12 § 2 mom.

[16] Ks. EETOL 25 §:n 2 mom ja VNp 14 §. Valtioneuvoston päätökseen sisältyi sekä normaali veroilmoituskaavake että eri liitteenä annettava ilmoitus. Vrt. IlmoitusvelvL 3 § 2 mom ja tilapäisestä varallisuusverosta annetun lain 11 § 3 mom.

Kirjanpitovelvollisuudesta oli säädetty 9.11.1868 annetun konkurssisäännön 4 ja 109 §:ssä (AsK 1868/31). *Kirjanpitovelvollisten* elinkeinonharjoittajien tuli liittää ilmoitukseensa oikeaksi todistettu jäljennös tulos- ja tasetilistään sekä erityisluettelo tehdyistä poistoista. Yhteisön oli lisäksi jätettävä jäljennös tarkastuskertomuksestaan sekä pöytäkirjanote, josta näkyi, mitä tarkastuskertomuksen johdosta oli yhteisön kokouksessa päätetty[17].

Veroilmoituksen lisäksi verovelvollisen oli verotus- tai tarkastuslautakunnan puheenjohtajan kehotuksesta annettava ne *tiedot ja täydentävät selvitykset,* jotka saattoivat olla tarpeen verotusta toimitettaessa[18]. Verotus- tai tarkastuslautakunnan puheenjohtajan kehotuksesta verovelvollisen oli lisäksi *esitettävä liikekirjansa*, kalusto- ja varastoluettelonsa sekä sopimus- ja velkakirjansa yms. asiakirjat, jotka saattoivat olla tarpeen verotusta toimitettaessa. Verovelvollisella oli kuitenkin oikeus asiantuntevalla ja kyseisen lautakunnan hyväksymällä henkilöllä tarkastuttaa kirjanpitonsa, jolloin tämän antama selvitys korvasi liikekirjojen esittämisen[19].

Jos verovelvollinen ei antanut määräajassa säädettyä veroilmoitusta tai verotus- tai tarkastuslautakunnan puheenjohtajan häneltä vaatimaa tietoa tai asiakirjaa tai jos annetut tiedot olivat vaillinaisia, tuli verotuslautakunnan määrätä verovelvolliselle veron lisäksi sen *korotusta* enintään 20 prosenttia. Korotus voitiin jättää määräämättä, mikäli verovelvollinen esitti laiminlyönnilleen päteviä syitä. Verotus- tai tarkastuslautakunnan puheenjohtajan tuli tarvittaessa kehottaa verovelvollista uuden määräajan kuluessa täyttämään velvollisuutensa. Verotus- tai tarkastuslautakunnan puheenjohtajan oli annettava em. kehotukset kirjallisesti ja niissä oli mainittava ilmoittamisvelvollisuuden täyttämiselle asetettu määräaika, laiminlyönnistä seuraava sanktio sekä lain 27, 34 ja 66 §:n ilmoitusvelvollisuuden täyttämistä helpottavat määräykset. Mikäli verovelvollinen uuden kehotuksen saatuaankin ilman hyväksyttävää syytä jätti velvollisuutensa kokonaan tai osaksi täyttämättä, voitiin hänelle määrätä enintään samansuuruinen lisäveronkorotus, minkä lisäksi hän saattoi valittaa ainoastaan hänelle määrätystä veronkorotuksesta[20]. *Valitusoikeuden me-*

---

[17] Ks. EETOL 26 § ja vrt. IlmoitusvelvL 5 §. Laki kirjanpitovelvollisuudesta (1925/54) annettiin vasta ETOL:n voimaantulon jälkeen.

[18] EETOL 27 § 1 mom. Vrt. IlmoitusvelvL 6 § ja tilapäisestä varallisuusverosta annetun lain 18 § 1 ja 2 mom.

[19] EETOL 27 § 2 mom. Vrt. IlmoitusvelvL 7 § ja tilapäisestä varallisuusverosta annetun lain 19 §.

[20] Ks. EETOL 32, 33 ja 43 § sekä 49 § 3 mom, Tarjanne: 1939 s. 258, Kauppi: 1950 s. 209, 211 ja 212 ja vrt. tilapäisestä varallisuusverosta annetun lain 27 § ja IlmoitusvelvL 21 §, jonka mukaan verovelvollinen saattoi menettää oikeutensa valittaa sekä taksoitetusta tulomäärästä että veronkorotuksesta. Ks. myös seuraavat oikeustapaukset: KHO 1922 II 197, jossa kuolinpesän hoitaja oli laiminlyönyt verotuslautakunnan kehotuksen jälkeenkin täyttää ilmoitusvelvollisuutensa. Tarkastuslautakunnan ei tämän vuoksi olisi tullut ottaa valitusta tutkittavakseen, minkä vuoksi KHO kumosi ja poisti tarkastuslautakunnan päätöksen; KHO 1922 II 291, jossa verovelvollista ei ollut kehotettu täyttämään ilmoitusvelvollisuuttaan EETOL:ssa säädetyllä tavalla, minkä vuoksi valitusoikeutta veron määrästä ei ollut menetetty; KHO 1922 II 347, jonka mukaan verotuslautakunnan tuli vaatiessaan verovelvolliselta lisäselvityksiä, varata tälle riittävä määräaika; KHO 1924 I 17, jossa tarkastuslautakunta jätti yhtiön valituksen veronkorotusta lukuun ottamatta tutkimatta, koska yhtiö ei ollut verotuslautakunnan asettaman määräajan kuluessa antanut veroilmoitustaan. KHO katsoi jääneen selvittämättä, että yhtiöllä

netys ilmoittamisvelvollisuuden sanktiona oli varsin sitkeästi juurtunut tuloverotukseemme. Tässä suhteessa tulo- ja omaisuusverotuksen uudistaminen ei parantanut tosiasiaselvityksen tasoa.

Verovelvollista, joka hyötymistarkoituksessa antoi väärän veroilmoituksen tai muun verotuksen perusteeksi pantavan tiedon, oli rangaistava rikoslaissa erikseen säädetyllä tavalla. Myös *veropetoksen* yritys oli rangaistavaa[21].

Kunnallisverotuksen tavoin tulo- ja omaisuusverosta annettuun lakiin otettiin säännökset, jotka mahdollistivat myös *muilta kuin verovelvolliselta itseltään saatavat ilmoitukset*. Verotusta varten oli asianomaisten viranomaisten toimitettava verotuslautakunnalle perukirjat sekä tiedot holhoustileistä vainajan ja holhouksen alaisen tulojen ja varallisuuden selvittämiseksi. Vähintään viisi työntekijää työllistäneen työnantajan oli ilmoitettava verovuonna maksamansa palkat luontoisetuineen sekä eläkkeet ja avustukset kunkin henkilön osalta erikseen. Edellä mainittujen automaattisesti ilmoitettavien tietojen lisäksi verotus- tai tarkastuslautakunnan puheenjohtaja saattoi vaatia ilmoitettavaksi seuraavia tietoja: Jokaisen työnantajan oli vaadittaessa ilmoitettava verovuonna maksamansa palkkaedut. Henkivakuutus- ja elinkorkolaitosten oli ilmoitettava verovuonna maksamansa elinkorot. Hypoteekki- ja palovakuutuslaitosten oli ilmoitettava se arvo, mikä omaisuudelle oli lainan saamiseksi tai vakuutusta otettaessa arvioitu. Rahalaitosten oli vaadittaessa ilmoitettava laitokseen tehdyt talletukset. Edellä mainitun lisäksi viranomaiset ja julkiset laitokset olivat velvolliset antamaan verotus- tai tarkastuslautakunnan puheenjohtajan pyynnöstä verotusta varten tarpeellisia tietoja tai sallimaan lautakunnan puheenjohtajan ottaa niistä selko. Veroluettelon laatimista varten henkikirjoittajan oli toimitettava verotuslautakunnan puheenjohtajalle lyhennysote viimeksi laaditusta henkikirjasta sekä rekisteriviranomaisten luettelo kuolleista ja paikkakunnalle tai paikkakunnalta pois muuttaneista henkilöistä. Mikäli virkamies laiminlöi edellä kuvatun ilmoitusvelvollisuutensa, rangaistiin häntä kuten virkarikoksesta. Muun kuin viranomaisen osalta rangaistukseksi oli säädetty sakkoa, jonka määrää voitiin korottaa, mikäli ilmoitusvelvollisuutta ei täytetty kehotuksesta huolimatta. Maaherran oli tarpeen mukaan annettava *virka-apua* verotus- ja tarkastuslautakunnille[22].

Ilmoitusvelvollisuutta koskevien säännösten sisällyttäminen tulo- ja omaisuusverosta annettuun lakiin näkyi heti *tutkimisvelvollisuutta* osoittavassa lain 42 §:ssä. Tämän kuului seuraavasti: ”Vero tulee verotuslautakunnan määrätä tunnollisesti harkittuaan, mitä verovelvollisen tulosta ja omaisuudesta sekä muista asiaan kuulu-

---

olisi ylipäätään ollut verotettavaa tuloa tai omaisuutta, mikä olisi tullut ilmoittaa verotettavaksi. Tämän vuoksi KHO kumosi tarkastuslautakunnan päätöksen ja poisti verotuksen; sekä KHO 1924 I 42 (äänestys), missä katsottiin, että erään sahan omistajat eivät muodostaneet yhtymää. Tämän vuoksi kehotus veroilmoituksen antamiseen oli annettava kullekin osakkaalle erikseen. Koska näin ei ollut tapahtunut, valitusoikeutta ei voitu rajoittaa pelkästään veronkorotusta koskevaksi.

[21] Ks. EETOL 76 § ja RL 38:11. Vrt. IlmoitusvelvL 22 §, Ståhlberg: 1926 s. 768 ja 769 sekä tilapäisestä varallisuusverosta annetun lain 28 §. RL 38:11:n muotoutumisesta ja tuloverolakien rikossäännösten kehitysvaiheista ks. Lehtonen: 1986 s. 61 ss.

[22] Ks. EETOL 28 ja 32 §, 47 § 2 mom, 77 § sekä VNp 3 ja 10 §. Vrt. IlmoitusvelvL 8, 17 ja 23 §.

vista seikoista on veroilmoituksesta tai muuten selville käynyt tai tiedetään." Erilliseen veroilmoitukseen perustuva tutkiminen merkitsi huomattavaa edistysaskelta valtion tuloverotuksessa, jossa tutkimisvelvollisuutta osoittavat säännökset olivat aikaisemmin löytyneet lähinnä asianomaisista kunnallisasetuksista. Nämä eivät sanamuodoltaan enää vastanneet lainsäädännössä tapahtuneita muutoksia[23] .

Edellä mainittu 42 §:n säännös oli sanamuodoltaan niin väljä, että sen katsottiin mahdollistavan myös *arvioverotuksen* toimittamisen. Tässä suhteessa ei tuota vaikeuksia havaita, mistä tulkinta oli peräisin. Nimenomaisen säännöksen puuttuessa EETOL:a oli tulkittava yhdenmukaisesti IlmoitusvelvL:n kanssa (16 §). Arvioverotuksen mahdollistava tulkinta ei kuitenkaan merkinnyt taantumista virallisperiaatteen kehityksen kannalta, koska korkein hallinto-oikeus totesi mm. ratkaisussaan KHO 1924 II 2791, että verotusta toimitettaessa oli ensisijaisesti pyrittävä selvittämään tulojen todellinen määrä. Vain silloin, kun tähän ei ollut edellytyksiä, voitiin siirtyä arvioverotukseen. Tällöinkin arvio oli toimitetava siten, että se mahdollisimman tarkasti vastasi todellisia tuloja[24] .

Todistusvelvollisuuden osalta vakiintui vähitellen kanta, jonka mukaan verottajan oli näytettävä arvioverotuksen toimittamisen edellytykset ja verovelvollisen puolestaan valittaessaan toimitetusta arvioverotuksesta sen liiallinen määrä[25] . Arvioverotukseen liittyvän *virallis- tai kuulemisperiaatteen* muotoutumista valtionverotuksessa enteili tapaus KHO 1924 II 1170, jossa KHO perusteli arvioverotuksen kumoamista mm. seuraavasti: "Verotusviranomaisten puolesta ei ole väitettykään verovelvolliselta vaaditun hänen verotustaan varten täydentäviä tietoja tai selvityksiä eikä myöskään esiintuotu pätevää aihetta verovelvollisen asianajoliikkeen vero-

---

[23] Ks. MKunA (1898/21) 81 § 1 mom ja KKunA 55 § 1 mom (1883/29). Em. säännösten painoarvo lisääntyi merkittävästi IlmoitusvelvL:n säätämisen jälkeen, vaikkakaan niiden sanamuotoa ei muutettu viimeksi mainitun lain säätämisen yhteydessä. Vrt. tulojen suostuntaverosta vuodelta 1919 annetun lain (1920/211) 12 § ja tilapäisestä varallisuusverosta annetun lain 15 § 2 mom.

[24] Ks. Wikström: 1985 s. 121–123. Tuonaikaisessa oikeuskäytännössä käytettiin usein termiä harkinta, vaikka kyseessä oli arvioverotuksen toimittaminen. Wikström mainitsee, että korkeimman hallinto-oikeuden oikeuskäytännöstä ei löydy selkeitä vertailuarvioon perustuvia tapauksia, vaan arvioverotukset perustuivat epäluotettavaan selvitykseen. Havaintojeni mukaan oikeuskäytännössä oli tapauksia, jotka varsin selvästi viittasivat vertailuarvioon. Tämä käy ilmi esim. tapauksesta KHO 1921 II 771, jossa KHO pysytti arvioverotuksen voimassa mm. sillä perusteella, että verovelvollinen "ei ollut näyttänyt, että se tulomäärä, johon taksoitusviranomaiset olivat hänen verotettavat tulonsa arvioineet, verrattuna kiinteimistöjen tuloista Lempäälän kunnassa p.o. vuonna asetettuun taksoitukseen yleensä, oli liian korkea". Päätösperustelut ennakoivat siirtymistä maatalouskiinteistöjen keskimääräisen tulon verottamiseen.

[25] Ks. seuraavat oikeustapaukset: KHO 1923 II 215, KHO 1923 II 794, KHO 1923 II 795 ja KHO 1925 II 422, joissa arvioverotus poistettiin, koska veronsaaja ei ollut näyttänyt arvioverotuksen toimittamisen edellytyksiä; KHO 1923 II 960-963, KHO 1923 II 1048 ja KHO 1925 II 423, joissa verovelvollisen veroilmoitusta ei siinä ilmenneiden puutteiden tai ristiriitaisuuksien johdosta voitu sellaisenaan panna verotuksen perustaksi, mikä oikeutti toimittamaan arvioverotuksen. Verovelvollinen ei kyennyt osoittamaan, että arvioverotuksin vahvistettu tulomäärä olisi ollut liiallinen. Tapauksissa KHO 1923 II 960 ja KHO 1925 II 423 täsmennettiin arvioverotuksen toimittamista siten, että aluksi oli arvioitava bruttotulot, joista voitiin tehdä lain sallimia vähennyksiä.

tettavan tulomäärän arvioimiseen hänen ilmoittamaansa tuloa suuremmaksi”[26].

Mikäli verovelvollinen kaikesta huolimatta oli laiminlyönyt ilmoitusvelvollisuutensa tai antanut väärän veroilmoituksen tai muun tiedon ja jäänyt tämän vuoksi joltakin viidestä lähinnä edellisestä vuodesta kokonaan tai osaksi verottamatta, oli lain 44 §:n nojalla mahdollista toimittaa *jälkiverotus* ja määrätä veronkorotus. Tuloverotuksen oikeudenmukaisuuden vaatimuksen katsottiin edellyttävän sitä, että veroviranomaisille annettiin tietyin edellytyksin oikeus saattaa asia uudelleen käsiteltäväksi. Tutkimisvelvollisuus ulottui nyt entistä kauemmas säännönmukaisesta verotusvuodesta. On huomattava, että muiden kuin verovelvollisen itsensä verotusta varten antamat väärät tiedot tai ilmoitukset eivät oikeuttaneet jälkiverotuksen toimittamiseen. Sen sijaan jälkiverotusoikeus oli olemassa, mikäli verovelvollinen ei ollut antanut häneltä viran puolesta vaadittuja lisäselvityksiä ja alhainen verotus johtui tästä laiminlyönnistä. Verovelvollisen kuoltua kohdistui jälkiverotus kuolinpesään, joka vastasi jälkiveroista pesän varoilla. Mikäli pesä oli jo jaettu, vastasi kukin osakas jälkiverosta enintään pesäosuutensa määrällä. Tällaisessakin tapauksessa jälkiverotus oli kohdistettava pesään eikä sen yksittäiseen osakkaaseen. Jälkiverotus voitiin kohdistaa kuolinpesään vuoden kuluessa sen kalenterivuoden päättymisestä, jona perukirja oli annettu oikeuteen[27].

---

[26] On todettava, että kehitys valtionverotuksessa seurasi jo vähän aiemmin kunnallisverotuksessa omaksuttua oikeuskäytäntöä. Kunnallisverotuksessakin arvioverotus oli voitu niin ikään kumota, mikäli todellisia tuloja ei ollut yritetty selvittää tai mikäli verovelvolliselta ei ollut vaadittu tarpeellista lisäselvitystä. Myös arvioverotukseen liittyvä todistustaakan jako kehittyi ensin kunnallisverotuksessa. Ks. Ståhlberg: 1926 s. 755–759 sekä seuraavat oikeustapaukset: KHO 1919 II 2355; KHO 1921 II 321, jossa verovelvollisen ilmoitusta ei sen puutteellisuuden vuoksi voitu panna taksoituksen perustaksi, mikä oikeutti toimittamaan arvioverotuksen. Verovelvollinen ei kyennyt osoittamaan arvioiden tuloon lisättyä määrää liialliseksi; KHO 1921 II 470, jossa arvioverotuksen kumoamista perusteltiin mm. seuraavasti: ”Mutta koska riittävää aihetta tällaiseen taksoitusmenettelyyn ei oltu kunnan puolelta esitetty olleen, taksoitusviranomaiset kun mm. eivät olleet käyttäneet hyväkseen tarjona ollutta tilaisuutta tarkastaa verovelvollisen kirjanpitoa, ja verovelvollisen veroilmoitus, jota ei oltu näytetty virheelliseksi, siis oli ollut pantava verotuksen perusteeksi”; KHO 1921 II 482, jossa KHO perusteli arvioverotuksen kumoamista mm. sillä, että ”taksoituslautakunta ei ollut käyttänyt oikeuttansa vaatia verovelvolliselta lisäselvitystä tahi tarkastaa hänen kirjanpitoansa, eivätkä taksoitusviranomaiset myöskään olleet selvittäneet, minkä perusteiden mukaan se tulomäärä oli arvioitu, josta verovelvollista oli taksoitettu”; KHO 1921 II 504, jossa arvioverotus pysytettiin eräiden tilojen osalta voimassa ja kumottiin tiettyjen tilojen osalta. KHO perusteli arvioverotuksen pysyttämistä mm. sillä, että verovelvollinen ei ollut kunnan kehotuksista huolimatta antanut tarkempia tietoja eräiden tilojen tuloilmoitukseen merkityistä tuloista ja menoista. Arvioverotuksen osittaista kumoamista perusteltiin puolestaan sillä, että taksoitusviranomaiset eivät olleet IlmoitusvelvL:n 16 §:ssä edellytetyllä tavalla maininneet syytä arvioverotuksen toimittamiselle eikä kunnan puolelta ollut myöhemminkään esitetty riittävää aihetta poiketa tuloilmoituksesta; KHO 1921 II 1591; ja KHO 1921 II 1278, jossa verovelvollinen oli 9.11.1868 annetun konkurssisäännön 109 §:n mukaan apteekkiliikkeestään kirjanpitovelvollinen. Verovelvollinen ei ollut liittänyt veroilmoitukseensa eikä valitukseensa IlmoitusvelvL:n 5 §:ssä tarkoitettuja otteita kirjanpidostaan, mikä oikeutti toimittamaan arvioverotuksen. Verovelvollinen ei kyennyt osoittamaan, että arvioiden tuloon lisätty määrä olisi ollut liiallinen.

[27] Hallituksen esityksen mukaan muita kuin kuolinpesiä koskeva jälkiverotusoikeus olisi ulotettu vain kolmeen lähinnä edelliseen vuoteen. Valtiovarainvaliokunta ehdotti mietinnössään jälkiverotusajan ulotettavaksi viiteen vuoteen sekä veronkorotuksen määräämistä jälkiverotuksen liitännäisseuraamukseksi. Laki hyväksyttiin valtiovarainvaliokunnan esittämässä muodossa. Myös Ruotsin vuoden

Jälkiverotuksenkin osalta vakiintui vähitellen kanta, jonka mukaan veroviranomaisten oli näytettävä jälkiverotuksen toimittamisen edellytykset ja verovelvollisen, valittaessaan toimitetusta jälkiverotuksesta, että jälkiverotettu määrä oli liiallinen. Verovelvollisen kuulemisesta ennen jälkiverotuksen toimittamista ei ollut säännöksiä. *Kuulemisvelvollisuus* kehittyi vasta myöhemmin oikeuskäytännössä[28] [29].

Niille henkilöille, jotka saivat veroilmoitusten välityksellä tietoja verovelvollisten taloudellisesta tilasta, säädettiin tulo- ja omaisuusverotuksessakin ankara *salassapitovelvollisuus*, jonka rikkomisesta voitiin rangaista sakolla tai korkeintaan kahden vuoden vankeudella. Verotus- ja tarkastuslautakuntien puheenjohtajien tehtävänä oli valvoa, että tietoja ja asiakirjoja ei lautakunnissa saatettu muiden kuin lautakuntien jäsenten ja, mikäli ei ollut vältettävissä, kanslia-apulaisten nähtäväksi. Tietojen *pöytäkirjaaminen* oli sallittua vain siinä laajuudessa kuin se oli ehdottoman tarpeellista[30].

Verovelvollisista oli laadittava erikseen kunkin kunnan osalta *veroluettelo*, johon oli merkittävä verotusta varten tarpeelliset tiedot, kuten verotetut tulot ja omaisuus sekä veron määrä. Verotuksen päätyttyä oli veroluettelon lyhennysote, josta näkyi kullekin verovelvolliselle määrätty vero, pantava soveliaassa paikassa kunnan alueella verovelvollisten nähtäväksi neljäntoista päivän ajaksi. Samassa paikassa

---

1902 tuloverolain vastaavassa säännöksessä jälkiverotusaika oli viisi vuotta. Ks. HE 37, s. 26, VaVM 7, s. 10, 29 ja 30/1919 vp./A II, Tarjanne: 1939 s. 186 ja 187, Rekola: 1947 s. 504–514, Andersson: 1984 s. 394 ja Savolainen–Teperi: 2000 s. 2, 5 ja 57. Vrt. IlmoitusvelvL 18 §, jonka mukaan jälkiverotusaika oli kolme vuotta.

[28] Ks. Tarjanne: 1939 s. 281, Rekola: 1947 s. 515–520, Andersson: 1964 s. 147–151 sekä seuraavat oikeustapaukset: KHO 1922 II 1657, jossa verovelvollinen ei ollut edes väittänyt antaneensa taksoituslautakunnalle veroilmoitusta. Kun verovelvollinen ei ollut näyttänyt, että jälkitaksoituksessa mylly- ja sahaliikkeestä arvioitu tulo olisi ollut liiallinen, valitus hylättiin; KHO 1923 II 849, jossa jälkitaksoitus poistettiin, koska ei ollut edes väitetty, että yhtiö olisi jättänyt antamatta tai antanut väärän tuloilmoituksen, ja koska ei ollut näytetty yhtiöllä olleen taksoitettavia tuloja ilmoitettua määrää enempää; KHO 1933 II 2487, jossa jälkitaksoitus poistettiin, kun kunnan taholta ei ollut näytetty, että veroilmoitus olisi ollut virheellinen; KHO 1935 II 942, jossa verovelvollinen kykeni osoittamaan, että jälkiverotuksin tuloon lisätty määrä oli liiallinen; KHO 1935 II 1487, jossa jälkitaksoitus pysytettiin voimassa, koska verovelvollinen ei ollut esittänyt minkäänlaista selvitystä saamistaan korkotuloista; KHO 1946 II 329, jossa kunta osoitti, että verovelvollisella oli ollut ilmoittamaansa enemmän palkkiotuloja. Verovelvollinen ei kyennyt osoittamaan jälkitaksoituksin tuloon lisättyä määrää liialliseksi, minkä vuoksi valitus hylättiin; sekä KHO 4.2.1943 n:o 364, jossa asia palautettiin verolautakunnalle, koska sen ei olisi tullut toimittaa jälkiverotusta verovelvollista kuulematta. Tapauksessa verovelvollisen verotettavaan omaisuuteen oli omaisuudenluovutusverotuksessa lisätty erään shekkitilin määrä ja verovelvollinen väitti, että sanottu määrä oli jo varsinaisessa verotuksessa tullut verotetuksi.

[29] Ruotsissa jälkiverotusta koskevat todistustaakkasäännökset kehittyivät samansuuntaisesti kuin meilläkin. Ruotsissa verovelvollisen oikeusturvaa ja kaksiasianosaissuhteen toteutumista jälkiverotuksessa lisättiin vuosina 1956-1990 siten, että jälkiverotusasiat kuuluivat tuolloin ensiasteessa valitusviranomaisen ratkaistaviksi. Leidhammarin mukaan tämä terävöitti todistustaakkasäännösten sisältöä. Ks. RÅ 1927 ref 9, RÅ 1935 ref 35, Andersson:1964 s. 43 sekä Leidhammar: 1995 s. 318–322, 325 ja 329–332.

[30] EETOL 39 § 11 kohta, 51 § 3 kohta, 69 ja 70 §, 78 § 2 mom. Vrt. IlmoitusvelvL 19 ja 24 § sekä tilapäisestä varallisuusverosta annetun lain 26 ja 29 §.

oli verovelvollisen pyynnöstä hänelle esitettävä muutkin veroluettelossa olevat hänen verotustaan koskevat tiedot. Verotuslautakunnan puheenjohtajan tehtävänä oli antaa *yleisellä kuulutuksella* tiedoksi, milloin ja missä veroluettelo oli verovelvollisten nähtävillä sekä miten ja missä ajassa verotuslautakunnan päätöksestä voitiin valittaa. Myös tarkastuslautakunnan oli laadittava veroluetteloa vastaava asiakirja niistä verovelvollisista, jotka valittivat verotuksestaan. Verovelvollisella oli oikeus saada sekä verotus- että tarkastuslautakunnan pöytäkirjasta ja veroluettelosta omalta osaltaan *maksuton ote*[31].

Verotusmenettelyn tapaan *veroprosessissakin vallitsi kaksiasianosaissuhde*. Verovelvollisella ja valtion puolesta maaherran asiamiehellä oli oikeus valittaa verotuslautakunnan päätöksestä jokaiseen lääniin asetettuun *tarkastuslautakuntaan*. Valitusaika oli kolmekymmentä päivää siitä päivästä, jona veroluettelo oli pantu verovelvollisten nähtäväksi, tätä päivää lukuun ottamatta. Valituskirja oli jätettävä valitusajassa asianomaisen verotuslautakunnan puheenjohtajalle. Tämän tuli lähettää verotuksen perustana olleet asiakirjat ja otteet verotuslautakunnan pöytäkirjasta sekä veroluettelosta tarkastuslautakunnalle, mikäli tarvittavia asiakirjoja ei ollut valitukseen jo liitetty. Verotuslautakunnan puheenjohtajan tuli vaadittaessa antaa *selityksensä* valituksesta sekä varata verovelvolliselle tilaisuus antaa maaherran asiamiehen tekemästä valituksesta *vastineensa*[32]. Edellä mainitut säännökset takasivat kohtuullisen hyvin sekä valtion että verovelvollisten oikeudet valitusvaiheessa. Uudistus jäi kuitenkin siinä suhteessa vajavaiseksi, että vain verovelvolliselle varattiin tilaisuus antaa vastineensa veronsaajan edustajan valituksesta. Puutteistaan huolimatta muutos edesauttoi kontradiktorisen periaatteen toteutumista muutoksenhaussa[33].

Tarkastuslautakunnassa oli puheenjohtajan lisäksi vähintään kymmenen ja enintään 20 jäsentä. Puheenjohtajan ja yhden jäsenen varamiehineen määräsi valtiovarainministeriö. Muut jäsenet varamiehineen määräsi maaherra verotuslautakuntien ehdottamista henkilöistä siten, että *tarkastuslautakuntaan tuli jäseniä läänin eri osista ja eri verovelvollisryhmistä*[34].

Tarkastuslautakunnan puheenjohtajan, valtiovarainministeriön määräämän tar-

---

[31] Ks. EETOL 39 § 9 kohta, 47 § 1 mom, 48 § 2 mom, 54 § 4 mom, 56 § 3 mom, 67 ja 68 §, VNp 6 §, Tarjanne: 1939 s. 278, Kauppi: 1950 s. 297, 298 ja 303–305.

[32] Ks. EETOL 39 § 13 kohta ja 49 § 1 ja 2 mom, Tarjanne:1939 s. 294 ja 295 sekä seuraavat oikeustapaukset: KHO 1921 II 2363, jossa verovelvollinen oli jättänyt valituksensa verotuslautakunnan päätöksestä KHO:een, minkä vuoksi valitusta ei tutkittu; KHO 1922 II 215, jonka mukaan verovelvollisella ei ollut oikeutta valittaa omasta ja vaimonsa verotuksesta verovelvollisen toiminimen valituskirjassa; sekä KHO 1923 II 84, jossa maaherran asiamiehen valitus tarkastuslautakunnalle jätettiin OK 14:5:n nojalla tutkimatta, koska asiamies oli samassa kirjoituksessaan valittanut verotuslautakunnan antamista 18 eri päätöksestä.

[33] Vrt. tulojen suostuntaverosta vuodelta 1919 annetun lain 14 § ja tilapäisestä varallisuusverosta annetun lain 22 §, joista vain jälkimmäinen takasi valtion edustajalle valitusoikeuden. Kuulemista osoittavia säännöksiä ei näihin lainkohtiin sisältynyt lainkaan.

[34] EETOL 41 § 3 kohta ja 50 § sekä Rautala: 1987 s. 39.

kastuslautakunnan jäsenen ja lautakunnan keskuudestaan valitsemien enintään kahden jäsenen tehtävänä oli tarkastaa valituksiin sisältyvät tiedot ja ne asiakirjat, jotka ilmoitusvelvollisuuden täyttämiseksi oli esitetty. *Puheenjohtajan tehtäväksi oli määrätty hankkia lisäselvitys,* joka saattoi olla tarpeen valitusta ratkaistaessa, esitellä asiat tarkastuslautakunnassa sekä pitää huolta pöytäkirjan pitämisestä. *Valtiovarainministeriön määräämän tarkastuslautakunnan jäsenen tuli tarvittaessa avustaa puheenjohtajaa sekä valvoa valtion etua verotuksessa*. Puheenjohtaja saattoi kutsua verotuslautakunnan puheenjohtajan tai hänen estyneenä ollessaan maaherran asiamiehen antamaan valitusasian käsittelyä varten tarpeellisia tietoja. Verovelvollisen kutsumisesta tähän tilaisuuteen ei ollut säännöksiä. Tarkastuslautakunnan kokouksessa pidettyyn *pöytäkirjaan* oli päätösten ohella merkittävä niiden perusteet ja muut tarpeelliset merkinnät. Erimielisyyden sattuessa asiat ratkaistiin tarkastuslautakunnassa samalla tavalla kuin verotuslautakunnassakin[35] .

Verovelvollisella oli oikeus *valittaa tarkastuslautakunnan päätöksestä KHO:een* kuudenkymmenen päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaamisesta, sitä päivää lukuun ottamatta. Tiedoksisaanti tapahtui siten, että muutoksenhakijalle toimitettiin tarkastuslautakunnan puheenjohtajan kirjoituttama verolippu. Valtiovarainministeriön määräämällä tarkastuslautakunnan jäsenellä oli oikeus valittaa vastaavan ajan kuluessa laskettuna päätöksenteon päivästä. Valituskirja tuli antaa valitusajassa tarkastuslautakunnan puheenjohtajalle. Tämän tuli lähettää asian käsittelyssä kertyneet asiakirjat ja otteet tarkastuslautakunnan pöytäkirjasta sekä lautakunnan veroluettelosta KHO:lle, mikäli tarvittavia asiakirjoja ei ollut valitukseen jo liitetty. Tarkastuslautakunnan puheenjohtajan tuli vaadittaessa antaa *selityksensä* valituksesta sekä varata verovelvolliselle tilaisuus antaa valtiovarainministeriön määräämän tarkastuslautakunnan jäsenen tekemästä valituksesta *vastineensa*[36] . Jatkovalitusoikeus oli tässäkin järjestetty aiempaan verrattuna tasapuolisemmin, koska molemmilla osapuolilla oli sekä tulo- että varallisuusveroa koskevissa asioissa muutoksenhakuoikeus myös KHO:een. Uudistus jäi tosin tältäkin osin vajavaiseksi, koska vain verovelvolliselle oli varattava tilaisuus antaa vastineensa veronsaajan edustajan valituksesta. EETOL:n jatkovalitusta koskevat erilliset menettelysäännökset yhtenäistivät valitus- ja kuulemismenettelyä sekä selvitysten hankintaa. Val-

---

[35] Ks. EETOL 51–55 § sekä KHO 1922 II 507, jossa maaherran asiamies ei ollut valittanut verotuksesta tarkastuslautakunnalle. Tarkastuslautakunnalla ei ollut oikeutta valtiovarainministeriön määräämän tarkastuslautakunnan jäsenen tekemästä vaatimuksesta muuttaa verotuslautakunnan toimittamaa tuloveron maksuunpanoa verovelvollisen vahingoksi. KHO kumosi ja poisti tältä osin tarkastuslautakunnan päätöksen.

[36] Ks. EETOL 39 § 13 kohta, 51 § 3 kohta, 56 § 2 mom, 57 ja 61 § sekä VNp 9 §. Viimeksi mainitun säännöksen mukaan tulo- ja omaisuusveroa koskevat valitukset oli KHO:ssa käsiteltävä kiireellisinä. KHO onnistui aluksi varsin hyvin tässä tehtävässään. Ks. Wikström: 1985 s. 121. Ks. myös seuraavat oikeustapaukset: KHO 1922 I 11, jossa valtiovarainministeriön määräämän tarkastuslautakunnan jäsenen valitus jätettiin tutkimatta, koska verotukseen ei ollut siltä osin haettu muutosta tarkastuslautakunnalta ja verotus siten oli saanut lainvoiman; KHO 1923 I 42 (äänestys) ja KHO 1924 II 56, joissa KHO jätti valituksen tutkimatta, koska valitus tarkastuslautakunnan päätöksestä oli ensiksi mainitussa tapauksessa jätetty verotuslautakunnan puheenjohtajalle ja jälkimmäisessä tapauksessa KHO:een.

tion tulo- tai varallisuusveroa koskevissa laeissa ei aikaisemmin ollut erillisiä menettelysäännöksiä haettaessa muutosta KHO:lta[37].

Jo ensimmäisen tuloveron ajoilta oli peräisin EETOL:n säännös, jonka mukaan verotus- tai tarkastuslautakunnan käsittelemää asiaa *ei voitu palauttaa* kyseiseen lautakuntaan uudelleen käsiteltäväksi. Oikeuskäytännössä palautuspäätöksiä tosin esiintyi sellaisissa tapauksissa, joissa alempi aste ei ollut asiaa joltakin osin tutkinut. Verotus- tai tarkastuslautakunnalta ei voitu myöskään vaatia selitystä verotuksen toimittamisesta tai valitusasian käsittelystä. Ainoastaan näiden lautakuntien puheenjohtajien tuli vaadittaessa antaa ylemmälle asteelle selityksensä päätöksen perusteista. Poikkeuksen pääsääntöön muodosti tapaus, jossa verotuslautakunnan toimittama verotus oli maaherran asiamiehen valituksesta kumottu KHO:ssa kokonaisuudessaan. Tällöin *kumottu verotus* voitiin EETOL:n nimenomaisen säännöksen nojalla palauttaa verotuslautakunnalle uudelleen toimitettavaksi[38]. Palautuskiellon tekee ymmärrettäväksi se seikka, että verotus- ja tarkastuslautakunnat eivät toimineet ympärivuotisesti[39].

6.2. YHTEENVETO

EETOL:n mukaan verotuksen toimitti jokaiseen kuntaan asetettu verotuslautakunta. *Verotuslautakunnan kokoonpanossa oli selvästi havaittavissa verovelvollisten, veronsaajan ja asiantuntemukseen perustuva edustus,* mikä vastasi valtion verokomitean kannanottoja. Verotusorganisaatio luotiin tarkoituksellisesti mahdollisimman yhdenmukaiseksi kunnalliseen tuloverotukseen verrattuna, koska tämän arveltiin helpottavan verotusten yhdistämistä tulevaisuudessa.

Verovalituksia tutki ensi asteessa jokaiseen lääniin asetettu tarkastuslautakunta. Sen puheenjohtajan ja yhden jäsenen varamiehineen määräsi valtiovarainministeriö. Muut jäsenet varamiehineen määräsi verotuslautakuntien ehdottamista henkilöistä maaherra siten, että tarkastuslautakuntaan tuli jäseniä läänin eri osista ja eri verovelvollisryhmistä.

---

[37] Vrt. tulojen suostuntaverosta vuodelta 1919 annetun lain 14 § ja tilapäisestä varallisuusverosta annetun lain 22 §.

[38] Toimitetun verotuksen kokonaan kumoamista koskeva säännös otettiin EETOL:iin valtiovarainvaliokunnan vuoden 1920 valtiopäivillä antaman lausunnon perusteella. Valtiovarainvaliokunnan mukaan kunnallisverotus oli usein toimitettu maaseudulla oleellisesti väärin siksi, että suuret määrät verovelvollisia voitaisiin näin joko kokonaan tai osaksi vapauttaa suorittamasta kunnallistaksoituksen perusteella valtiolle kannettavaa tuloveroa. Ks. VaV:n kirjelmä 21/HE 37/1919 vp./1920 vp./A III,II, s. 3, EETOL 58 ja 72 § sekä KHO 1922 II 347. Vrt. Keisarillisen Majesteetin Armollinen Julistus siitä suostuntaverosta, jonka Suomenmaan Säädyt ovat ottaneet maksaaksensa vuosina 1865, 1866 ja 1867 (1865/10) 36 §.

[39] Verotuslautakunnan oli EETOL 48 §:n 1 momentin mukaan toimitettava verotus viivytyksettä ja saatettava se loppuun ennen toukokuun 1 päivää. Valitusten tutkiminen tarkastuslautakunnassa oli puolestaan lain 56 §:n 1 momentin nojalla saatettava loppuun ennen syyskuun 1 päivää.

Sotaverot ja suostuntaverot olivat jo vakiinnuttaneet varsin korkean tuloverotuksen tason, joten EETOL:n verorasitus ei enää tässä suhteessa lisännyt valtion tuloverotukseen liittyvää julkista intressiä. EETOL:ssa kuitenkin otettiin ensi kerran laajassa mitassa käyttöön sosiaalisia vähennyksiä, joiden oikeudenmukainen kohdentaminen edellytti viranomaisaktiivisuuden lisäämistä.

EETOL:ssa oli toteutettu johdonmukaisesti kaksiasianosaissuhde sekä verotusmenettelyssä että veroprosessissa. Valtion etua valvovien asiamiesten nimeäminen verotus- ja tarkastuslautakuntiin loi edellytykset kaksiasianosaissuhteen voimistamiselle jatkossa. Tässä vaiheessa asiamiehet lautakuntien jäseninä olivat verovelvolliseen verrattuna huomattavasti vahvemmin edustettuina, minkä vuoksi kaksiasianosaissuhdetta ei voida luonnehtia tasavertaiseksi.

EETOL myönsi sekä verovelvolliselle että veronsaajan edustajalle muutoksenhakuoikeuden, mikä tasapainotti veroprosessin osapuolten asemaa sota- ja suostuntaverojen kauteen verrattuna. Edistyksellistä oli myös se, että kummallakin osapuolella oli kaksi muutoksenhakuastetta käytettävissään. EETOL ei kuitenkaan aina kyennyt irtautumaan edeltäjiensä rasitteista. Mikäli verovelvollinen laiminlöi verotus- tai tarkastuslautakunnan puheenjohtajan kehotuksesta huolimatta antaa veroilmoituksen tai muun häneltä vaaditun lisäselvityksen, oli hänellä oikeus valittaa ainoastaan veronkorotuksesta. Verotuksen kumoaminen ja asian palauttaminen alemmalle viranomaiselle uudelleen käsiteltäväksi ei EETOL:n säännösten mukaan ollut edelleenkään yksittäistapauksessa mahdollista. Oikeuskäytännössä palautuspäätöksiä kuitenkin esiintyi sellaisissa tapauksissa, joissa alempi aste oli laiminlyönyt tutkia asian joltain osin. Verotuslautakunnan toimittama verotus voitiin maaherran asiamiehen valituksesta kumota KHO:ssa kokonaisuudessaan.

Yleinen ilmoitusvelvollisuus otettiin ensinnä käyttöön tilapäisestä varallisuusverosta annetussa laissa ja IlmoitusvelvL:ssa. Nämä lait vaikuttivat etenkin Ruotsista saadun esimerkin ohella merkittävästi EETOL:n verotusmenettelyä koskeviin säännöksiin. Ensimmäisen kerran valtion tuloverotuksen historiassa otettiin käyttöön nimenomaan tätä verotusmuotoa varten säädetty yleinen ilmoitusvelvollisuus, jolla pyrittiin parantamaan aiemmin kunnallistaksoitukseen nojautunutta tosiasiaselvityksen heikkoa tasoa. Kunnallisverotuksen tavoin EETOL:iin otettiin lukuisia ilmoitusvelvollisuuden täyttämistä helpottavia säännöksiä. Tässä vaiheessa vain verotus- ja tarkastuslautakunnat saattoivat puheenjohtajiensa välityksellä vaatia veroilmoituksia, joten *ilmoitusvelvollisuus oli verrattavissa editiovelvollisuuteen*. Luonnollisesti ilmoitusvelvollisuus vähensi verovelvollisen ja valtion etua valvovan viranomaisen tiedollista eriarvoisuutta, mikä paransi kaksiasianosaissuhteen toimivuutta. Kaksiasianosaissuhteen toimivuutta puolestaan heikensi se seikka, että maaherran asiamiehellä ja valtiovarainministeriön määräämällä tarkastuslautakunnan jäsenellä ei ollut itsenäisiä selvityskeinoja.

Verotuslautakunnan kokouksissa piti pöytäkirjaa maaherran asiamies. Pöytäkirjaan oli mm. merkittävä äänestykset sekä, milloin veroilmoituksesta tai muusta annetusta tiedosta oli poikettu, syyt siihen. Pöytäkirjaamista saattoi rajoittaa vero-

tustietojen salassapitoa koskeva määräys, jonka mukaan pöytäkirjaaminen oli sallittua vain siinä laajuudessa, kuin se oli ehdottoman tarpeellista. Tarkastuslautakunnan kokouksessa pidettyyn pöytäkirjaan oli päätösten ohella merkittävä niiden perusteet ja muut tarpeelliset merkinnät. Verovelvollisella oli oikeus saada maksutta ote sekä verotus- että tarkastuslautakunnan pöytäkirjasta ja veroluettelosta.

Verovelvollisen kuulemisesta verotusmenettelyssä ei ollut nimenomaisia lainsäännöksiä. Kuulemisperiaate kehittyi aluksi osana arvioverotusta koskevaa oikeuskäytäntöä. Myös veroprosessissa kontradiktorisen periaatteen tehostamiseen tähtäävät uudistukset jäivät puutteellisiksi, koska vain verovelvolliselle oli EETOL:n nimenomaisilla määräyksillä varattu oikeus tulla vastapuolen vaatimusten johdosta kuulluksi. Tarkastuslautakunnan osalta säännöstä voitiin puolustella sillä, että valtiovarainministeriön määräämä tarkastuslautakunnan jäsen oli aina lautakunnan kokouksissa läsnä valtion etua valvomassa. Verovelvollisella ei ollut vastaavaa oikeutta. Valtion tuloverotuksessa oli siirrytty aikakauteen, jossa verotusmenettely ja veroprosessi saattoivat vain poikkeuksellisesti olla välittömiä, mikä heikensi kontradiktorisen periaatteen toimivuutta.

Asian ratkaisevan viranomaisen hankkimien tietojen välittymistä ylempään asteeseen sekä kontradiktorisen periaatteen toteutumista rajoitti säännös, jonka mukaan verotus- ja tarkastuslautakunnan puheenjohtajan tuli vain vaadittaessa antaa selityksensä valituksesta. Määräys, jonka mukaan tarkastuslautakunnan puheenjohtaja saattoi kutsua verotuslautakunnan puheenjohtajan tai hänen estyneenä ollessaan maaherran asiamiehen antamaan valitusasian käsittelyä varten tarpeellisia tietoja, ei taannut kontradiktorisen periaatteen toteutumista, koska verovelvollisen läsnäolo-oikeudesta ei ollut säännöksiä.

Yleinen ilmoitusvelvollisuus terävöitti heti tutkimisvelvollisuutta osoittavan lainsäännöksen sisältöä. Säännöksen väljä sanamuoto mahdollisti arvioverotuksen omaksumisen valtionverotukseen IlmoitusvelvL:sta. Sekä arvioverotus että jälkiverotus edistivät virallisperiaatteen kehitystä, koska näiden erityisten verotusmuotojen edellytysten toteennäyttäminen kuului veroviranomaisille. Vähennysvaatimusten osalta laista ei enää löytynyt mainintaa verovelvollisen erityisestä näyttövelvollisuudesta, mikä lisäsi viranomaisaloitteisen selvittämisen merkitystä vähennysoikeudesta päätettäessä.

Virallisperiaatetta oli omiaan tehostamaan verotus- ja tarkastuslautakunnan puheenjohtajalle asetettu nimenomainen selvitysvelvollisuus. Maaherran asiamiehen ja valtiovarainministeriön määräämän tarkastuslautakunnan jäsenen oli tarvittaessa autettava puheenjohtajaa tässä tehtävässä. Veroviranomaisten informointivelvollisuuden kasvua osoitti EETOL:n 34 §:n säännös, jonka mukaan verotuslautakunnan puheenjohtajan oli maksutta opastettava verovelvollisia ilmoitusvelvollisuuden täyttämiseen liittyvissä kysymyksissä sekä tarvittaessa itse ilmoituksen laadinnassa.

EETOL:iin lainattiin Ruotsista ja IlmoitusvelvL:sta jälkiverotusinstituutio. Valtionverotuksessa jälkiverotusaika oli pitempi kuin kunnallisverotuksessa. Tulovero-

tuksen oikeudenmukaisuuden vaatimuksen katsottiin edellyttävän sitä, että asian ratkaisevalla veroviranomaisella oli tietyin edellytyksin oikeus saattaa asia uudelleen käsiteltäväksi.

Tuloverotuksen alkuaikoina yhteiskunnan arvostukset tuottivat tasapainomalliin sellaisia muuttujia, joiden avulla yritettiin mahdollisimman tehokkaasti estää virallisperiaatteen painoarvon lisääntymistä. Sittemmin yhteiskunnan arvostuksissa oli suhteellisen lyhyessä ajassa tapahtunut muutos, joka mahdollisti edelliseen verrattuna vastakkaisen mallin luomisen. *EETOL oli käännekohta siinä suhteessa, että sen säätämisen myötä siirryimme ajanjaksoon, jolloin virallisperiaatteen annettiin voimistua suhteellisen vapaasti*.

6.3. LAKI TULO- JA OMAISUUSVEROSTA (1924/306)

Laki tulo- ja omaisuusverosta (EETOL) ei kaikilta osin tyydyttänyt sille asetettuja tavoitteita. Suurin tyytymättömyyden aihe liittyi siihen, että eri veronmaksajaryhmien tulot ja varallisuus joutuivat varsin epätasaisesti verotuksen kohteeksi. Erityisesti tämä ongelma tuli esiin verrattaessa keskenään maaseudun verovelvollisia, jotka saivat suurimman osan tuloistaan luonnontuotteina sekä toisaalta palkka- tai muuta rahatuloa nauttivia verovelvollisia. Havaittujen puutteiden korjaamiseksi Kyösti Kallion johtama vähemmistöhallitus antoi eduskunnalle vuoden 1923 valtiopäiville esityksen erinäisten muutosten tekemisestä tulo- ja omaisuusverolakiin. Uudistus raukesi tällä kerralla, koska valtiovarainvaliokunta ei ehtinyt eduskunnan hajottamisen vuoksi antaa asiasta mietintöään[40].

A.K. Cajanderin hallitus antoi uudelle eduskunnalle vuoden 1924 valtiopäiville edelliseen verrattuna lähes yhtäpitävän esityksen erinäisten muutosten tekemisestä tulo- ja omaisuusverolakiin[41]. Koska hyvin moniin EETOL:n pykäliin oli ehdotettu muutoksia, piti valtiovarainvaliokunta parhaimpana ratkaisuna, että koko laki julkaistaisiin uudestaan ja EETOL samalla kumottaisiin. Näin kävikin, ja uusi laki (ETOL, A: 5.12.1924/306) tuli voimaan 1.1.1925. Ensimmäinen verovuosi oli 1924[42]. Lakia täydensi valtioneuvoston päätös lain soveltamisesta (A:11.12.1924/

---

[40] Ks. HE 47/1923 vp./A III, esitykseen liittyvä eduskunnan vastaus sekä Wikström: 1985 s. 129 ja 130.

[41] HE 66/1924 vp./A I ja Wikström: 1985 s. 131 ss.

[42] Aikaisempaa käsitteistöä selkeytettiin siten, että verovuosi tarkoitti sitä vuotta, jonka tulosta ja omaisuudesta vero suoritettiin (EETOL:ssa vastaava termi oli verotusvuosi) ja verotusvuosi sitä vuotta, jolloin vero määrättiin maksettavaksi. Ks. VaVM 26/HE 66/1924 vp./A I, s. 4, ETOL 2 ja 80 § sekä vrt. esim. EETOL 2 § ja IlmoitusvelvL 9 §.

ETOL oli siinä suhteessa poikkeuksellinen tuloverolaki, että sillä tavoiteltiin verorasituksen alentamista. Tavoite aiottiin toteuttaa aluksi lähinnä alimmissa tuloluokissa, mutta lopulta veronkevennys laajeni myös ylimpiin tuloluokkiin. Tämän teki mahdolliseksi valtiontalouden jonkin aikaa jatkunut

307). On todettava, että ETOL ei ollut virallisperiaatteen kehityksen kannalta kovin merkittävä tuloverolaki. Kehityksen painopiste oli tässä vaiheessa siirtynyt veroprosessin puolelle. Verotus ja tarkastuslautakunnissa noudatettu menettely, käsittäen sanktioituun ilmoitusvelvollisuuteen perustuvan tutkinnan, oli jo pitkälti muotoutunut ensimmäisessä nykyaikaisessa tulo- ja omaisuusverolaissa EETOL:ssa. Käsiteltävän aiheen laajuuden vuoksi jäljempänä voidaan käsitellä vain olennaisimpia muutoksia.

> ETOL:n mukaan verotuslautakunnassa oli puheenjohtajan lisäksi vähintään kaksi ja enintään kahdeksan muuta jäsentä. Jäsenten minimimäärän alennus oli tarkoitettu niitä kuntia varten, joissa verotettavien määrä oli vähäinen. EETOL:n aikana verotuslautakunta oli ollut päätösvaltainen, kun puheenjohtaja, maaherran asiamies ja vähintään kolme muuta jäsentä olivat läsnä. Vähimmäisjäsenmäärän alentamisen vuoksi päätösvaltainen kokoonpano edellytti nyt vain puheenjohtajan, maaherran asiamiehen ja yhden muun jäsenen läsnäoloa. Koska maaherralla oli oikeus nimittää puheenjohtajan ohella puolet muista verotuslautakunnan jäsenistä, tuli samaa periaatetta noudattaen nyt myös saapuvilla olevista jäsenistä vähintään puolet olla maaherran määräämiä[43] .
>
> Tarkastuslautakunnan osalta alennettiin sekä vähimmäis- että enimmäisjäsenmäärää. Tarkastuslautakunnassa oli nyt oltava puheenjohtajan lisäksi vähintään neljä ja enintään kymmenen jäsentä. Tarkastuslautakunta oli EETOL:n aikana ollut päätösvaltainen, kun läsnä oli puheenjohtaja, valtiovarainministeriön määräämä jäsen ja vähintään seitsemän muuta jäsentä. Nyt päätösvaltaisuus edellytti puheenjohtajan ja valtiovarainministeriön määräämän jäsenen lisäksi vain kolmen muun jäsenen läsnäoloa. Mikäli tarkastuslautakuntaan oli nimitetty vain minimimäärä jäseniä, tuli heidän kaikkien siten olla ainakin varamiestensä kautta edustettuina[44] .

Maassamme noudatettiin pitkään periaatetta, jonka mukaan verotuksen toimittivat tavalliset kansalaiset. *Veronormien monimutkaistumista* osoitti ETOL:iin lisätty säännös, jonka mukaan maaherran tuli tarpeen mukaan määrätä asiantuntijoita avustamaan elinkeinoa harjoittavien verovelvollisten tulon ja omaisuuden arvioimisessa. Asiantuntijoita ei nimittäin ollut tarkoitus määrätä niinkään näyttökysymysten arvioimista varten, vaan ensisijaisesti juridisten ongelmien ratkaisemiseksi. Tämä ilmenee siitä, että verotuksen perusteeksi esitetyt asiakirjat ja tiedot tuli saattaa asiantuntijan nähtäväksi vain, mikäli ”se ei ollut vältettävissä”[45] . Säännös

---

ylijäämäisyys. On kuitenkin muistettava, että lähtötaso oli jo hyvin korkea. Valtiovarainvaliokunta arvioi tulo- ja omaisuusverosta (EETOL) annetun esityksen johdosta, että silloisilla veroasteikoilla tuloverorasitus saattoi yhdessä kunnallis- ja kirkollisverojen kanssa nousta yli 50 %:iin tulosta. Ks. HE 47/1923 vp./A III, s. 2, HE 66/1924 vp./A I, s. 1, Wikström: 1985 s. 131–133, VaV:n lausunto 27.4.1920/HE 37/1919 vp./1920 vp./A III,II., EETOL IV luku ja ETOL IV luku.

[43] Maaherran nimittämien jäsenten ja puheenjohtajan toimikausi lyhennettiin viidestä vuodesta kolmeen vuoteen. Ks. HE 47/1923 vp./A III, s. 3, 4, 9–11, SuVM 33 a/HE 66/1924 vp./A I sekä ETOL 37 §, 40 § 2 mom, 45 § 2 mom, VNp 3 § 2 mom ja Tarjanne: 1939 s. 225–227.

[44] Ks. HE 47/1923 vp./A III, s. 4 ja 12, EETOL 54 § 2 mom, ETOL 50 § 1 mom ja 54 § 2 mom sekä Tarjanne: 1939 s. 231.

[45] HE 47/1923 vp./A III, s. 3, 9 ja 13 sekä ETOL 38 § 2 mom ja 69 § 1 mom.

osoitti sen, että tavallisilla verovelvollisilla alkoi olla vaikeuksia hahmottaa kaikkia verotukseen vaikuttavia tosiseikkoja.

Jo EETOL:n mukaan maaherran asiamiehen tehtävänä oli ollut *valvoa valtion etua* verotuksessa. Nyt katsottiin, että tämä oli *maaherran asiamiehen tärkein tehtävä,* mitä haluttiin korostaa siten, että aikaisemmin 40 §:n 3 kohdassa ollut säännös siirrettiin 1 kohdaksi[46] .

Tutkintavelvollisuutta osoittavaa säännöstä muutettiin siten, että sanat ”tai tiedetään” korvattiin ilmaisulla ”taikka on oikeaksi katsottava”. Hallituksen esityksessä muutosta perusteltiin seuraavasti: ”Saavutettu kokemus on osoittanut, että 42 §:n tärkeän säännöksen viimeinen sana on syytä korvata toisilla, jotka oikeammin ilmaisevat, mitä laki tarkoittaa”[47] . Yksi syy muutokselle oli ilmeisesti se, että uusi sanamuoto vastasi paremmin jo aikaisemmin käytännössä muotoutunutta tulkintaa, jonka mukaan lainkohta mahdollisti arvioverotuksen toimittamisen. Sen sijaan säännöstä ei ollut tarkoitus laajentaa siten, että se olisi mahdollistanut harkintaverotuksen toimittamisen. Valtionverotuksessa pitäydyttiin siten kunnallisverotusta tiukemmin todellisen tulon verottamisessa[48] . Oman käsitykseni mukaan lainmuutokselle ei voida antaa pelkästään em. suppeaa tulkintaa. Hallituksen esitykseen sisältynyt kannanotto kertoo yhteiskunnassa tapahtuneesta asennemuutoksesta. Tuloverotuksen alkuaikoina selvitysvelvollisuutta osoittavien normien tärkeyttä ei ollut mitenkään korostettu. Yhteiskunnassa vallinneet arvostukset ja niistä johtuneet tasapainomallin muuttujat korostivat yleisesti ratkaisijan oikeudenmukaisuuden vaatimusta.

Jälkiverotuksesta erotettiin *veronoikaisu*, joka, toisin kuin varsinainen jälkiverotus, ei edellyttänyt verovelvollisen syyllisyyttä ja jonka yhteydessä ei voitu määrätä veronkorotusta. Lain sanamuoto oli siinä suhteessa epäonnistunut, että jälkiverotuksen toimittaminen ei edellyttänyt verovelvollisen syyllisyyttä rikosoikeudellisessa mielessä, vaan myös tahaton virhe saattoi aiheuttaa jälkiverotuksen. Veroviranomaisten oli, samoin kuin jälkiverotuksen osalta, näytettävä veronoikaisun toimittamisen edellytykset. Veronoikaisu voitiin toimittaa vain lähinnä seuraavassa verotuksessa. *Jälkiverotus* oli EETOL:n mukaan voitu toimittaa vain, mikäli vero-

---

[46] Lainmuutos tehtiin valtiovarainvaliokunnan aloitteesta. Ks. VaVM 26/HE 66/1924 vp./A I, s. 4 ja 16.

[47] Ks. HE 47/1923 vp./A III, s. 3 ja 10. Vrt. edellä s. 136.

[48] Ks. Wikström: 1985 s. 140, 158 ja 159 sekä seuraavat oikeustapaukset: KHO 1935 II 3804, jossa arvioverotuksen edellytykset katsottiin toteen näytetyiksi, kun verovelvollinen ei ollut esittänyt kirjanpitoon perustuvaa asianajoliikkeen vuositulosta; KHO 1938 II 132 ja KHO 1939 II 1857, joissa arvioverotuksen edellytykset katsottiin toteen näytetyiksi, kun verovelvollinen ei ollut antanut yksityiskohtaisia tietoja lääkärin ammatin harjoittamisesta saamistaan tuloista. Verovelvollinen ei kyennyt osoittamaan arvioverotuksin tuloon lisättyä määrää liialliseksi; sekä KHO 1939 II 1091, jossa perustelut arvioverotukseen siirtymiselle olivat nykyisen mittapuun mukaan varsin suppeat. Ilmeisesti arvioverotuksen toimittaminen perustui tässä tapauksessa ainakin osittain vertailuarvioon. Vrt. KHO 1935 II 4005, KHO 1938 II 130 ja KHO 1942 II 66, joissa verovelvollisen pitämä kirjanpito katsottiin luotettavaksi, minkä vuoksi arvioverotuksen toimittamisen edellytykset puuttuivat. Ks. myös KHO 1922 II 255 ja KHO 1943 II 61, joiden mukaan harkintaverotus ei ollut valtion tulo- ja omaisuusverotuksessa mahdollinen.

velvollinen ei ollut antanut veroilmoitusta tai muuta tietoa lainkaan tai mikäli hän oli antanut väärän tiedon. Nyt jälkiverotusoikeutta laajennettiin myös niihin tapauksiin, joissa verovelvollinen oli antanut puutteellisen tiedon. Verotuslautakunnan puheenjohtajan tuli antaa jälkiverotuksesta tieto verovelvolliselle viimeistään silloin, kun verotus oli päättynyt ja veroluettelon lyhennysote pantu verovelvollisten nähtäväksi. Jälkiverotus toimitettiin säännönmukaisen verotuksen yhteydessä, joten tämän jälkeen jälkiverotus ei ollut mahdollinen[49].

EETOL:n mukaan verotus- tai tarkastuslautakunnan puheenjohtajan oli tarvittaessa kehotettava sitä, joka oli laiminlyönyt täyttää ilmoitusvelvollisuutensa tai antaa muun tiedon tai asiakirjan säädetyssä ajassa tai antanut ne puutteellisina, täyttämään velvollisuutensa uuden määräajan kuluessa. Mikäli verovelvollinen tällaisen kehotuksen saatuaankin laiminlöi ilmoitus- tai tiedonantovelvollisuutensa, voitiin hänelle määrätä *lisätty veronkorotus*, minkä ohella hän saattoi valittaa vain hänelle määrätystä veronkorotuksesta. Nyt vastaava menettely ulotettiin myös tapauksiin, joissa oli aihetta epäillä, että veroilmoituksessa tai muutoin annettu tieto ei ollut oikea[50].

ETOL:a valmisteltaessa katsottiin, että rikosoikeudellinen sanktiointi, jälkiverotus ja enintään 40 %:n veronkorotus eivät enää olleet riittäviä seuraamuksia niissä tapauksissa, joissa verovelvollinen oli tietensä tai törkeästä huolimattomuudesta antanut olennaisesti väärän veroilmoituksen taikka verotus- tai tarkastuslautakunnan puheenjohtajan häneltä vaatiman täydentävän tiedon tai asiakirjan. Näissä tapauksissa vero voitiin ETOL:n mukaan *korottaa enintään kaksinkertaiseksi*. Veronkorotus oli siinä mielessä varsin ankara, että se määrättiin sekä tulo- että varallisuusveron koko määrälle. Mikäli veronalaista tuloa tai varallisuutta alennettiin, voitiin *veronkorotusta alentaa viran puolesta*. Veronkorotuksen ankaroittamisen myötä verotuksessa ja veroprosessissa saatettiin joutua tutkimaan syyllisyyskysymystä lähes samaan tapaan kuin rikosprosessissa[51].

---

[49] Ks. HE 47/1923 vp./A III, s. 4, 11 ja 12 sekä ETOL 44 § ja 48 § 3 mom, Saarialho: 1925 s. 116 ja 117, Tarjanne: 1939 s. 192, 193 ja 281, Andersson: 1964 s. 57 ss. sekä seuraavat oikeustapaukset: KHO 1934 II 1647, jossa valtion vahingoksi tehty laskuvirhe voitiin oikaista yhtiön seuraavan vuoden verotuksessa; KHO 1953 II 197, jossa omaisuudenluovutusverotuksessa yhtiön veronalainen omaisuus oli määrätty 3.812.407 markkaa liian pieneksi, vastaten hankintahinnasta poistoiksi kirjattua määrää. Koska ei ollut näytetty, että verolautakunta olisi arvostanut omaisuuden sen alkuperäiseen hankintahintaan tai että kyseessä olisi ollut laskuvirhe tai siihen verrattava erehdys, KHO poisti veronoikaisuin varoihin lisätyn määrän; KHO 1959 II 378, jossa verolautakunnalla oli verotusta uudelleen toimittaessaan oikeus oikaista verovelvollisen eduksi tehty laskuvirhe, vaikka vero sen johdosta nousi, kun uudelleen verottaminen tapahtui veronoikaisulle varatussa ajassa.

[50] HE 47/1923 vp./A III, s. 3 ja 8 sekä ETOL 32 §, 43 § ja 49 § 3 mom. Vrt. EETOL 32 §.

[51] Ks. HE 47/1923 vp./A III, s. 3, 4 ja 11 sekä ETOL 43 § 3 mom, Tarjanne: 1939 s. 259 , Rekola: 1947 s. 497–499, Kauppi: 1950 s. 209, Andersson: 1964 s. 198 sekä seuraavat oikeustapaukset: KHO 1935 II 1370, jossa veronkorotuksen määrää alennettiin viran puolesta tulon alentuessa; sekä KHO 1942 II 262, jossa veronkorotus määrättiin myös sille verolle, joka oli jo säännönmukaisessa verotuksessa pantu verovelvollisen maksettavaksi. Vrt. Ståhlberg: 1926 s. 765 ja 766 sekä KHO 1924 II 204, jossa veronkorotus kunnallistaksoituksessa määrättiin vain tulon sitä osaa vastaavalle verolle, josta oli virheellisen menettelyn avulla yritetty vapautua.

Valitusmenettelyn horjuvuudesta kieli lainmuutos, jonka mukaan verotuslautakunnan puheenjohtajan tuli antaa todistus valituksen tekemisestä. Muutos toteutettiin, koska oli sattunut tapauksia, joissa verotuslautakunnan puheenjohtaja oli laiminlyönyt lähettää valitusasiakirjat tarkastuslautakunnalle. Tästä puolestaan oli aiheutunut verovelvolliselle valitusoikeuden menetys[52].

EETOL:ssa oli säännös, jonka mukaan veroilmoitukset ja muut verotusviranomaisille kertyneet asiakirjat oli annettava tilastollista käsittelyä varten asianomaiselle viranomaiselle. Suuressa valiokunnassa säännöstä täsmennettiin siten, että se koski myös verotuksen valvontaa, kunnallistaksoitusta ja verovalitusten tutkimista varten tarvittavia asiakirjoja[53]. Säännöstä ei eduskuntakäsittelyn aikana erityisesti perusteltu, mikä ilmeisesti johtui siitä, että se vain kirjasi lakiin vähitellen muotoutuneen käytännön. Erityisesti on huomattava, että *valtion ja kuntien veroviranomaiset vaihtoivat keskenään tietoja*.

EETOL:iin sisältynyttä veroasian *palautuskieltoa täsmennettiin* siten, että se koski vain niitä tapauksia, joissa verotus- tai tarkastuslautakunta oli tutkinut asian. Mikäli näin ei ollut tapahtunut, voitiin veroasia palauttaa verotus- tai tarkastuslautakuntaan, jonka tuli ottaa se käsiteltäväksi, kun lautakunta seuraavan kerran kokoontui[54].

Jo EETOL:n yhteydessä annetussa valtioneuvoston päätöksessä oli säännös, jonka mukaan maaherran tuli valvoa, että verotus ja veronkanto toimitettiin huolellisesti ja viivytyksettä. Verotus- ja tarkastuslautakuntien valvontaa korostettiin siirtämällä valvontasäännös ETOL:iin. Uuden sanamuodon mukaan maaherran asiana oli valvoa, ”että verotus- ja tarkastuslautakunnat oikein ja tunnollisesti suorittavat tehtävänsä”. Tätä varten lautakuntien puheenjohtajat olivat velvollisia vaadittaessa antamaan maaherralle tarpeellisia tietoja. *Valvonnan tehostamista* pidettiin hallituksen esityksessä erittäin tärkeänä ”oikean verotuksen ja verorasituksen oikeudenmukaisen jakaantumisen saavuttamiseksi”[55].

6.4. JOHTOPÄÄTÖKSIÄ

ETOL merkitsi valtionverotuksen puolella osittaista paluuta objekti- ja tuottoverojen aikakauteen. Ilmoitus-, kirjanpito- ja muistiinpanovelvollisuutta ei vielä ollut kyetty nostamaan maalaisväestön keskuudessa sille tasolle, että ne olisivat mahdollistaneet pitäytymisen maatalouskiinteistöjen todellisen tulon verottamisessa. Val-

---

[52] Lainmuutos toteutettiin valtiovarainvaliokunnan aloitteesta. Ks. VaVM 26/HE 66/1924 vp./A I, s. 4 ja 18 sekä ETOL 49 § 2 mom.
[53] Ks. SuVM 33, s. 18 ja SuVM 33a, s. 2/HE 66/1924 vp./A I ja ETOL 69 § 2 mom.
[54] Ks. Tarjanne: 1939 s. 311, 312, HE 47/1923 vp./A III, s. 4 ja 13 sekä ETOL 71 §.
[55] HE 47/1923 vp./A III, s. 4 ja 13 sekä ETOL 72 §. Vrt. keskenään VNp (1920/300) 10 § 1 mom ja VNp (1924/307) 4 §.

tionverotuksessa siirtyminen toteutettiin vielä täydellisempänä kuin kunnallisverotuksessa, mikä hidasti todelliseen tuloon perustuvan verottamisen ja siihen liittyvän virallisperiaatteen voimistumista.

ETOL:ssa oli havaittavissa *ensimmäiset merkit kaksiasianosaissuhteen voimistumisesta*. Julkisen edun valvominen asetettiin selkeästi maaherran asiamiehen tärkeimmäksi tehtäväksi. Muutoin kaksiasianosaissuhteen toimivuuteen ei kiinnitetty huomiota. Osapuolten tiedollista eriarvoisuutta lisäsi se seikka, että jo ETOL:a säädettäessä oli havaittavissa verolainsäädännön monimutkaistumista, mikä pakotti turvautumaan asiantuntijoihin verotusta toimitettaessa.

ETOL oli siinä suhteessa poikkeuksellinen tuloverolaki, että sen tavoitteena oli alentaa verorasitusta. Tuloverotukseen liittyvä julkinen intressi kasvoi siinä suhteessa, että sosiaalisten vähennysten painoarvo oli lisääntymässä. Sosiaalisia vähennyksiä perusteltiin nimenomaan sillä, että niiden tarkoitus oli lisätä verotusviranomaisten harkintavapautta. Tämä puolestaan edellytti kussakin yksittäistapauksessa verovelvollisen taloudellisten olosuhteiden tarkkaa selvittämistä.

ETOL:ssa jälkiverotuksesta erotettiin veronoikaisu, jonka toimittaminen ei edellyttänyt verovelvollisen syyllisyyttä. Jaottelu ei perustunut rikosoikeudelliseen syyllisyyteen, koska myös tahaton virhe saattoi johtaa jälkiverotukseen. Veronoikaisu voitiin toimittaa vain lähinnä seuraavassa verotuksessa.

Jälkiverotusoikeutta laajennettiin myös niihin tapauksiin, joissa verovelvollinen oli antanut puutteellisen tiedon. Tieten tai törkeästä huolimattomuudesta annetusta väärästä veroilmoituksesta tai muusta tiedosta seurannutta veronkorotusta korotettiin tuntuvasti. Veronkorotuksen ankaroittamisen myötä tutkinta ulotettiin verotusmenettelyssä ja veroprosessissa samantyyppisiin syyllisyyskysymyksiin kuin rikosoikeudessakin. EETOL:iin sisältynyttä veroasian palautuskieltoa täsmennettiin siten, että se koski vain niitä tapauksia, joissa verotus- tai tarkastuslautakunta oli tutkinut asian.

ETOL:ssa selvennettiin tutkintavelvollisuutta osoittavan säännöksen sanamuotoa. Yksi syy muutokselle oli ilmeisesti se, että uusi sanamuoto vastasi paremmin jo aikaisemmin käytännössä muotoutunutta tulkintaa, jonka mukaan lainkohta mahdollisti arvioverotuksen toimittamisen. Lainmuutokselle ei voida kuitenkaan antaa näin rajoittunutta sisältöä. Yhteiskunnassa oli tapahtunut asennemuutos, mistä johtuneet lainsäädännön muutokset oli pääosin toteutettu jo EETOL:ssa. Nämä *muutokset heijastuivat pienellä viiveellä tutkimisvelvollisuutta osoittavaan ETOL 42 §:ään, minkä sanamuoto korosti yleisesti ratkaisijan oikeudenmukaisuuden vaatimusta*. Muuttunut tilanne oli havaittavissa myös siten, että maaherrojen toimesta tapahtunutta verotus- ja tarkastuslautakuntien valvontaa tiukennettiin oikeudenmukaisen verotuksen saavuttamiseksi.

6.5. ETOL:N MUUTOKSIA

6.5.1. Sotia edeltäneinä vuosina toteutetut muutokset

ETOL:iin tehtiin sen voimassaoloaikana useita muutoksia, mutta niistä valtaosa koski muuta kuin verotuksen toimittamista[56]. ETOL kumottiin vasta 19.11.1943 annetulla tulo- ja omaisuusverolailla[57], joten ETOL ehti olla voimassa myös pääosan maamme sotavuosista. Vuoden 1928 esityksen jälkeen hallitus antoi vuoden 1930 toisilla valtiopäivillä eduskunnalle uuden esityksen tulo- ja omaisuusverotuksen uudistamiseksi. Uutta esitystä oli kuitenkin karsittu huomattavasti aikaisempaan verrattuna. Eduskuntakäsittelyn aikana muutosehdotuksista menestyi vain yksi, nimittäin säännökset, joilla pyrittiin tehostamaan *ulkomaalaisista riippuvaisten liikkeiden verotusta*. Säännöksiin ei tehty muutoksia enää eduskuntakäsittelyn aikana[58].

Lainmuutoksen tarkoituksena oli estää sinänsä laillistenkin oikeustoimien seurauksena aikaansaatu verotettavan liiketulon siirtyminen ulkomaille. Milloin Suomessa kotipaikan omaavan liikkeen tulo oli muodostunut huomattavasti pienemmäksi kuin samanlaisista liikkeistä täällä yleensä saatava tulo ja tämä johtui ulkomaisen liikkeen tai ulkomailla asuvan henkilön kanssa tehdyistä sopimuksista, voitiin liikettä verottaa tuloista, jotka vastasivat tällaisista liikkeistä yleensä kertyviä tuloja. Verotusmuodon käyttämisen edellytyksenä oli, että *veroviranomaiset kykenivät osoittamaan* tulon pienuuden johtuneen edellä mainitusta epäedullisesta sopimuksesta. Käytännössä tämä oli hyvin vaikeaa. Ulkomaisen liikkeen täällä ollutta haaraosastoa voitiin niin ikään verottaa sellaisesta tulosta, joka vastasi samanlaisesta itsenäisestä kotimaisesta liikkeestä yleensä kertyvää tuloa. Milloin ulkomailla asuva luonnollinen henkilö tai ulkomainen yhteisö, laitos tai säätiö, jolle ei ollut myönnetty oikeutta harjoittaa täällä elinkeinoa tai jolla ei ollut täällä haaraosastoa, harjoitti täällä muuhun liiketoimintaansa liittynyttä taloudellista toimintaa, voitiin Suomessa kertynyt verotettava tulo arvioida. Säännökset oli tässä vaiheessa vielä sijoitettu tulon käsitettä säätelevään pykälään eikä niihin sisältynyt kuulemista koskevia määräyksiä[59].

---

[56] Ks. Wikström: 1985 s. 140 ss.
[57] Ks. TOL 130 §.
[58] Hallituksen esitys perustui tältä osin vuoden 1928 valtiopäiville annettuun hallituksen esitykseen sekä siihen valtiovarainvaliokunnassa tehtyihin muutoksiin. Ks. HE 26/1928 vp./A I–II, s. 9 sekä ehdotetun tulo ja omaisuusverolain 6 ja 22 §, ehdotetun kunnallisverolain 3 ja 10 §, esitykseen liittyvä VaVM 19 sekä HE 27/1930 II vp./A I–III, s. 2 ja 3.
[59] Ks. ETOL 10 § 6–8 kohta (1931/34), Tarjanne: 1939 s. 85 ja 86 sekä Rekola: 1947 s. 199. Verotuslain 73 §:ssä (1958/482) termi haaraosasto korvattiin termillä kiinteä toimipaikka.

6.5.2. Sotavuodet

ETOL:iin tehtiin sotavuosina (talvisota 30.11.1939–13.3.1940, jatkosota 26.6.1941–5.9.1944) vain kerran merkittäviä verotusmenettelyyn ja muutoksenhakuun vaikuttaneita muutoksia. Jo vuoden 1942 valtiopäivien aluksi hallitus jätti eduskunnalle useita verotusmenettelyn muutoksia sisältäneen esityksen, käsittäen mm. säännökset peitellyn osingonjaon ja selvittämättömän omaisuuden lisäyksen verottamisesta[60]. Uudistukset raukesivat kuitenkin tällä kertaa, koska hallitus peruutti esityksensä, ennen kuin se oli ehditty käsitellä loppuun[61]. Hallitus antoi kuitenkin vielä samoille valtiopäiville uuden, tosin aikaisempaan verrattuna huomattavasti karsitumman esityksen, joka johti ETOL:n muuttamiseen (A:30.4.1942/339)[62].

Lainvalmistelussa pantiin merkille, että vapaiden ammattien harjoittajien, kuten lakimiesten ja lääkäreiden, verotettavien tulojen selville saaminen oli osoittautunut hyvin vaikeaksi. Tämä johtui siitä, ettei heidän toimintaansa voitu pitää sellaisena elinkeinon harjoittamisena, josta oli *kirjanpitovelvollisuus*. ETOL:a muutettiin siten, että sellainen verovelvollinen, jolla ei vuoden 1925 kirjanpitolain (1925/54) mukaan ollut kirjanpitovelvollisuutta, voitiin valtioneuvoston päätöksellä velvoittaa pitämään tuloistaan ja menoistaan sellaista tositteisiin perustuvaa kirjaa, jonka perusteella verotus voitiin toimittaa todellisten tulojen mukaan. Valtioneuvoston päätöksellä voitiin antaa myös tarkempia määräyksiä sanotusta kirjanpitotavasta[63].

> ETOL:a muutettiin siten, että lääninhallitus saattoi ilman nimenomaista ylärajaa määrätä verotuslautakunnan jäsenten enimmäismäärän kulloisenkin asukasluvun mukaan. Valtiovarainministeriön ja lääninhallituksen määräämien tarkastuslautakunnan jäsenten enimmäismäärä korotettiin neljääntoista. Koska verotuslautakunnan puheenjohtajan lisäksi puolet sen jäsenistä asetti lääninhallitus eikä maaherra, kuten aikaisemmin, muutettiin maaherran asiamiehen nimike valtion asiamieheksi[64]. Aikaisemmin kussakin läänissä oli ollut vain yksi tarkastuslautakunta. Nyt valtiovarainministeriö saattoi määrätä, että lääniin oli asetettava useampia tarkastuslautakuntia[65].

---

[60] Esitys perustui vuoden 1928 valtiopäiville annettuun esitykseen. Ks. HE 26/1928 vp./A I–II ja siinä ehdotetun tulo- ja omaisuusverolain 17 ja 22 § sekä 17 §:ään valtiovarainvaliokunnassa tehty muutos, jossa peitellyn osingonjaon säännös ehdotettiin ulotettavaksi myös yhteisön toimihenkilöitä koskevaksi, ehdotetun kunnallisverolain 8 ja 10 § sekä ehdotetun verotuslain 78 §.

[61] Ks. HE 1/1942 vp./A I–II, esitykseen liittyvä SuVM 9 a ja tasavallan presidentin kirjelmä 26.3.1942.

[62] Ks. HE 31/1942 vp./A I–II.

[63] Ks. HE 1/1942 vp./A I–II, s. 3, HE 31/1942 vp./A I–II, s. 1, ETOL 25 § 5 mom (1942/339) ja VNp 19.6.1942/489 sekä Wikström: 1985 s. 143 ja 144.

[64] Ks. ETOL 37 § 1 mom ja 50 § 2 mom (1942/339). Vuoden 1928 valtiopäiville annetussa esityksessä valtion asiamiestä vastasi veroasiamies, jonka tehtävänä olisi ollut valvoa ja neuvoa vero-, arvio- ja tutkijalautakuntia sekä tehdä niiden päätöksistä valituksia ja muistutuksia. Ks. HE 26/1928 vp./A I–II, s. 3 sekä ehdotetun verotuslain 5, 16, 55, 57, 62, 99 ja 101 §.

[65] ETOL 50 § 1 mom (1942/339).

Monijäsenisten lautakuntien etuna oli niiden laaja *paikallistuntemus*, mutta toisaalta niiden koettiin haittaavan asioiden *joutuisaa käsittelyä*. Lautakuntien *asiantuntemus* saattoi toisinaan jäädä vain joidenkin harvojen jäsenten varaan. Tämän vuoksi ETOL:a muutettiin siten, että verotus- ja tarkastuslautakunnat saattoivat toimia *jaostoihin jakautuneina*. Jaostoistunnoissa voitiin ratkaista selvät asiat, joihin ei liittynyt periaatteellisesti merkittäviä kannanottoja. Asia oli siirrettävä koko lautakunnan käsiteltäväksi, mikäli jaoston jäsenet olivat erimielisiä. Verotuslautakunnan puheenjohtaja saattoi muutoinkin katsoa tarpeelliseksi, että asia oli siirrettävä koko lautakunnan ratkaistavaksi[66].

> Verotuslautakunnan jaoston puheenjohtajana toimi joko verotuslautakunnan puheenjohtaja tai lääninhallituksen tähän toimeen vuodeksi kerrallaan valitsema jäsen. Jaostossa tuli puheenjohtajan lisäksi olla yhtä monta lääninhallituksen lautakuntaan asettamaa ja valtuuston siihen valitsemaa jäsentä. Lääninhallitus määräsi jonkun asettamansa jäsenen toimimaan samalla jaostossa valtion asiamiehenä. Jaoston puheenjohtajan ja valtion asiamiehen selvitysvelvollisuutta koskevat tehtävät määräytyivät samoin perustein kuin verotuslautakunnassakin. Mikäli verotuslautakuntaan tai sen jaostoon oli valittu vain vähimmäismäärä eli kolme jäsentä, tuli heidän kaikkien entiseen tapaan olla itse tai varamiestensä välityksellä edustettuina lautakunnan tai sen jaoston kokouksissa. Mikäli verotuslautakunnan tai sen jaoston jäsenmäärä ylitti vähimmäismäärän, edellytti päätösvaltaisuus sitä, että puheenjohtaja ja vähintään puolet sen muista jäsenistä, valtion asiamies ja vähintään yksi kunnanvaltuuston valitsema jäsen heidän joukossaan, olivat edustettuina. Saapuvilla olevista tuli puheenjohtajan lisäksi ainakin puolet olla lääninhallituksen määräämiä[67].
>
> Tarkastuslautakunnan ja sen kunkin jaoston puheenjohtajan sekä yhden jäsenen ja varamiehet näille määräsi entisen mallin mukaisesti valtiovarainministeriö. Puheenjohtajan ja valtiovarainministeriön määräämän jäsenen selvitys- ja edunvalvontatehtävät määräytyivät jaostossa samoin perustein kuin lautakunnassa. Muut jäsenet ja näille tarpeellisen määrän varajäseniä määräsi vuosittain maaherran sijasta lääninhallitus verotuslautakuntien ehdottamista henkilöistä. Tarkastuslautakunnan jaostossa oli puheenjohtaja ja neljä jäsentä. Jos tarkastuslautakunta ei ollut jakautunut jaostoihin, oli se päätösvaltainen, kun puheenjohtaja, valtiovarainministeriön määräämä jäsen ja vähintään kolme muuta jäsentä olivat läsnä. Mikäli tarkastuslautakunta oli jakautunut jaostoihin, oli lautakunta päätösvaltainen, kun läsnä olivat puheenjohtaja, vähintään kaksi valtiovarainministeriön määräämää jäsentä ja neljä muuta jäsentä. Jaosto oli päätösvaltainen, kun läsnä olivat puheenjohtaja, valtiovarainministeriön määräämä jäsen sekä vähintään kaksi muuta jäsentä[68].

---

[66] Ks. HE 1/1942 vp./A I–II, s. 3 ja 4 sekä HE 31/1942 vp./A I–II, s. 1, ETOL 37 a § 1 mom, 50 § 1 mom, 54 § 3 mom ja 58 a § 1 mom (1942/339) sekä vrt. IlmoitusvelvL 16 § 3 mom (1919/43). Jo vuoden 1928 valtiopäiville jätetyssä esityksessä ehdotettiin, että vero-, arvio- ja lääninverolautakunnat olisivat voineet toimia jaostoihin jakautuneina. Ks. HE 26/1928 vp./A I–II, s. 12 ja 13 sekä ehdotetun verotuslain 6, 13, 23 ja 58 §.

[67] Ks. ETOL 37 § 1 mom, 37 a §, 45 § 2 mom ja 58 a § 1 mom (1942/339).

[68] Ks. ETOL 50 §, 54 §, 58 a § 2 mom ja 77 § 2 mom (1942/339).

ETOL:n alkuperäisen sanamuodon mukaan verotuslautakunnan puheenjohtajan tuli varata verotettavalle tilaisuus antaa selityksensä, kun maaherran asiamies oli hakenut muutosta verotuslautakunnan päätökseen. Vastaavasti tarkastuslautakunnan puheenjohtajan tuli hankkia verotettavan selitys, kun valtiovarainministeriön määräämä jäsen oli hakenut muutosta tarkastuslautakunnan päätökseen. Nyt puheenjohtajan oli hankittava *myös valtion asiamiehen tai valtiovarainministeriön tarkastuslautakuntaan määräämän jäsenen selitys,* kun yksityinen oli valittanut häntä koskevasta verotus- tai tarkastuslautakunnan päätöksestä[69]. Näin kontradiktorinen periaate tehostui verovelvollisen valittaessa.

Ennen lainmuutosta verovelvollinen sai tiedon tarkastuslautakunnan päätöksestä siten, että hänelle toimitettiin verolippu. Tämä oli mahdollistanut *valitusosoituksen* liittämisen verolippuun. Lisäksi tarkastuslautakuntaan valittaneella oli oikeus saada maksuton ote tarkastuslautakunnan pöytäkirjasta ja veroluettelosta omalta osaltaan[70]. Nyt tarkastuslautakunnan päätös annettiin asianomaiselle tiedoksi siten, että hänelle toimitettiin virkateitse lautakunnan pöytäkirjasta ote, johon tuli liittää valitusosoitus. Tarkastuslautakunnassa ei enää laadittu veroluetteloa[71].

Lainvalmistelussa kiinnitettiin huomiota siihen seikkaan, että verotuslautakunnat toimittivat usein suurissakin asioissa verotuksen niin virheellisesti, ettei sitä voitu riittävästi oikaista valitusteitse. Tämän vuoksi ETOL:n 71 § kumottiin, mikä *mahdollisti asioiden palauttamisen* sekä verotus- että tarkastuslautakuntiin muissakin kuin niissä tapauksissa, joissa verotus- tai tarkastuslautakunta oli laiminlyönyt tutkia asian[72].

> Talvi- ja jatkosodan aikana valtion rahantarve kasvoi merkittävästi, kuten oli aiemmin tapahtunut ensimmäisen maailmansodan ja vapaussodan seurauksena. Tällä kertaa rahantarvetta yritettiin kattaa ensinnäkin tulo- ja omaisuusveroa korottamalla[73]. Tämän lisäksi käytettiin mm. suhdanneveroja, ylimääräisiä tuloveroja, ylimääräisiä varojen perusteella suoritettavia veroja, säästöpankkien tilapäisiä veroja sekä tulon ja omaisuuden perusteella annettavaa sotalainaa. Näihin verolakeihin nojautuvassa verotus-, lainanmääräämis- ja muutoksenhakumenettelyssä noudatettiin kuitenkin soveltuvin osin tulo- ja omaisuusverosta annetun lain säännöksiä, joten näiden lakien tarkempi kuvaaminen on tässä yhteydessä tarpeetonta[74]. Sotavuosina jouduttiin toteuttamaan sekä valtion että kunnallisve-

---

[69] ETOL 49 § 2 mom ja 57 § 2 mom (1942/339), Tarjanne:1939 s. 308. Nykyisin selityksestä käytetään nimitystä vastine.
[70] Ks. Tarjanne:1939 s. 300, ETOL 56, 67 ja 68 § alkuperäisessä muodossaan.
[71] Ks. ETOL 54, 56 ja 67 § (1942/339). Uuteen 54 ja 67 §:ään ei enää sisällytetty mainintaa tarkastuslautakunnan veroluettelosta.
[72] Ks. HE 1/1942 vp./A I–II, s. 4 ja HE 31/1942 vp./A I–II, s. 2.
[73] Ks. lait 1939/455, 1940/713, 1941/925, 1943/111, 1943/665 ja 1944/807, sekä Wikström: 1985 s. 152–155. Sodan uhka näkyi jo vuonna 1938, jolloin annettiin laki varojen osoittamisesta puolustuslaitoksen perushankintoihin ja sitä varten kannettavasta lisäverosta (A: 20.5.1938/208), jolla tulo- ja omaisuusveroa korotettiin 20 prosentilla.
[74] Ks. suhdanneverolait (1939/494, 1941/924, 1942/1053 ja 1944/49) sekä niitä täydentävät valtioneuvoston päätökset (1940/147, 1942/6, 1942/1054 ja 1944/50), lait ylimääräisestä tuloverosta (1942/

rotuksessa lukuisia erityisjärjestelyjä, jotka koskivat verotusmenettelyä, sosiaalisia vähennyksiä ja muutoksenhakua, mutta nämä tilapäisiksi tarkoitetut säädökset eivät ole jättäneet pysyviä jälkiä verotus- tai muutoksenhakumenettelyyn, joten niitä ei ole tarvis tässä käsitellä[75].

Välitöntä verotusta säätelevien lakien määrän kasvaessa ja säännösten monimutkaistuessa veroviranomaisten toiminnan ohjaaminen ja valvominen kävi entistä tärkeämmäksi. Verohallinnon uudistamiseksi hallitus antoi vuoden 1941 valtiopäiville eduskunnalle esityksen laiksi verohallituksesta[76]. Tuolloin lakiehdotus äänestettiin eduskunnassa lepäämään yli vaalien. Hallitus antoi kuitenkin seuraavan vuoden valtiopäiville esityksen, jonka mukaan valtiolle tulevien välittömien verojen määräämisen ja maksuunpanon yleinen johto ja valvonta keskitettäisiin valtiovarainministeriön veroasiainosastolle. Lakiuudistusta perusteltiin hallituksen esityksessä mm. sillä, että *valtion menojen moninkertaistuminen* vaati verotulojen kokoamista mitä tarkimmin ja että verojen runsas kohoaminen ja *vaikeasti täytäntöönpantavien verotusmuotojen käyttöönotto* vaativat veroviranomaisilta entistä parempaa kykyä toimittaa verotus oikein[77]. Hallituksen esitys ei kokenut eduskuntakäsittelyn aikana suuria muutoksia. Esitykseen perustuva laki välittömän valtionverotuksen tarkastamisesta annettiin 31.7.1942 (AsK 1942/605). Laista käy korostetusti ilmi virallistoimintoisuutta voimistava kehitys, jota oli jatkunut jo useiden vuosikymmenten ajan.

ETOL:n nojalla eri lääneihin oli asetettu verotusneuvojia, joiden tehtävänä oli ollut verotuslautakuntien opastaminen ja niiden työn valvominen. Nyt verotusneuvojien usein sivutoimiset työtehtävät vakinaistettiin ja heidät saatettiin valtiovarain-

---

600, 1942/1055 ja 1944/453) sekä niitä täydentävät valtiovarainministeriön päätökset (1942/718, 1942/1056 ja 1944/454), laki vuoden 1943 tulojen perusteella suoritettavasta lisäverosta (1944/806), lait ylimääräisestä metsäverosta (1942/601 ja 1943/667) sekä niitä täydentävät valtiovarainministeriön päätökset (1942/717 ja 1943/668), lait omaisuudenluovutusverosta tai sen muuttamisesta (1940/419, 1940/621, 1941/527 ja 1942/984) sekä asetus omaisuudenluovutusverolain täytäntöönpanosta ja soveltamisesta (1940/453), lait ylimääräisestä varojen perusteella suoritettavasta verosta (1942/906, 1943/669 ja 1944/455) sekä niitä täydentävät valtiovarainministeriön päätökset (1942/958, 1943/670 ja 1944/456), lait säästöpankkien suoritettavasta tilapäisestä verosta (1942/602 ja 1943/263) sekä niitä täydentävät valtiovarainministeriön päätökset (1942/719 ja 1943/272) sekä lait tulon ja omaisuuden perusteella annettavasta sotalainasta (1943/653 ja 1944/457) sekä niitä täydentävät valtiovarainministeriön päätökset (1943/702 ja 1944/458). Tilannetta kuvasi hyvin se, että veron määrälle jouduttiin asettamaan kattosäännöksiä. Esim. ylimääräisestä tuloverosta annetun lain (1942/600) 7 §:n mukaan verojen määrä ei saanut ylittää 70 prosenttia verotettavasta tulosta.

[75] Ks. esim. laki eräiden alueiden valtakunnan yhteyteen palauttamisen aiheuttamista poikkeussäännöksistä tulo- ja omaisuusverosta annettuun lakiin (1942/1052). Vastaava laki kunnallisverotuksen osalta oli laki kunnallistaksoituksen poikkeuksellisesta toimittamisesta valtakunnan yhteyteen palautetulla alueella (1942/1051). Ks. myös seuraavat säädökset: 1939/484; 1940/29, 48, 101–104, 619 ja 620; 1941/64, 160, 263, 330 ja 706; 1942/3, 95, 96, 127, 186, 959 ja 1057; 1943/112, 210, 211 ja 418; sekä 1944/170, 723 ja 724.

[76] Jo vuoden 1928 valtiopäiville annetussa esityksessä ehdotettiin, että välitöntä verotusta koko maassa johtaisi veroneuvosto. Ks. HE 26/1928 vp./A I–II, s. 3 sekä ehdotetun verotuslain 5, 25 ja 26 §.

[77] Ks. HE 72/1942 vp./A I–II s. 1.

ministeriön veroasiainosaston ja sen tarkastustoimiston alaisiksi. Verotusneuvojia alettiin samalla kutsua *verotarkastajiksi*. Verotarkastaja saattoi joissakin valtionveroasioissa toimia lääninhallituksen esittelijänä[78].

Valtiovarainministeriön veroasiainosaston virkamiehillä sekä verotarkastajilla oli *oikeus verotuksen valvontaa varten olla saapuvilla* valtiolle tulevien verojen määräämistä varten asetettujen viranomaisten kokouksissa ja osallistua niissä asian käsittelyyn. Heillä ei kuitenkaan ollut asiassa päätösvaltaa. Verotarkastajalla oli yhtäläinen *oikeus hakea verotusviranomaisen päätökseen muutosta* kuin valtion etua valvovalla lautakunnan jäsenellä. Valtiovarainministeriön veroasiainosaston virkamiehillä sekä verotarkastajilla oli lisäksi oikeus toimittaa tai toimituttaa verovelvollisten liikekirjojen ja näihin liittyvien asiakirjojen sekä liiketoiminnan tarkastuksia. Näillä viranomaisilla oli myös oikeus saada verovelvollisilta, eri viranomaisilta sekä julkisilta laitoksilta verotusta varten tarpeellisia tietoja ja selvityksiä. *Laajaa tiedonsaantioikeutta* täydensi ankara salassapitovelvollisuus. Tässä mainittujen uudistusten suurin käytännön merkitys oli siinä, että verotarkastustoimintaa voitiin merkittävästi tehostaa. Aikaisemminhan verotarkastus oli voitu toimittaa vain verotus- tai tarkastuslautakunnan puheenjohtajan kehotuksesta joko lautakunnan tai sen hyväksymän henkilön toimesta[79].

6.5.3. Yhteenveto

Vuonna 1928 eduskunnalle annettuun hallituksen esitykseen sisältyi useita verotusmenettelyä koskevia uudistusehdotuksia. Merkittävin näistä oli pyrkimys yhdistää kunnallis- ja valtionverotus samojen elinten toimitettavaksi. Esityksen rauettua toteutuneet organisaatiomuutokset jäivät hyvin vähäisiksi. Merkittävin verotusmenettelyä ja muutoksenhakua joustavoittanut tekijä oli se, että kunnallisverotuksesta lainatun mallin mukaisesti verotus- ja tarkastuslautakunnissa toteutettiin jaostojako. Jaostossa puheenjohtajan ja valtion etua valvovan jäsenen selvitys- ja edunvalvontatehtävät määräytyivät samoin perustein kuin lautakunnassa.

Voimakasta virallisperiaatetta piti osaltaan yllä se seikka, että verotusmenettelyssä ja veroprosessissa ei ollut järjestetty tehokasta kaksiasianosaissuhdetta[80]. Jo vuoden 1928 hallituksen esityksessä ehdotettiin luotavaksi kattava kaksiasianosaissuhde sekä valtion- että kunnallisverotuksen verotus- ja muutoksenhakuelimiin. Tältä osin muutos olisi ollut merkittävä lähinnä kunnallisverotuksen kannalta, kos-

---

[78] Ks. HE 72/1942 vp./A I–II, s. 2, laki välittömän valtionverotuksen tarkastamisesta (1942/605) 1 ja 5 §, laki eräiden peruspalkkaisten virkojen perustamisesta valtiovarainministeriöön ja paikalliseen verohallintoon (1942/603), asetus valtiovarainministeriöstä (1943/309) ja Rautala: 1987 s. 42. Vrt. ETOL 38 § 2 mom.

[79] Ks. Kauppi: 1950 s. 180 ja 181, laki välittömän valtionverotuksen tarkastamisesta (1942/605) 2–4 §, asetus verotarkastajista (1942/836), asetus eräistä valtiovarainministeriön viroista (1942/860) ja ETOL 27 §.

[80] Vrt. Tarukannel–Jukarainen: 1999 s. 34.

ka valtionverotuksessa kattava kaksiasianosaissuhde oli jo olemassa. Sen sijaan valtionverotuksenkin puolella esitys oli merkittävä siinä suhteessa, että veronsaajan puhevaltaa käyttävä veroasiamies, kunnan asiamies tai veroneuvoston määräämä veroneuvoston virkamies ei olisi ollut verotus- tai muutoksenhakuelimen päätösvaltainen jäsen. Kaksiasianosaissuhde olisi tästä huolimatta säilynyt hyvin heikkona, koska veroasiamiehellä ja kunnan asiamiehellä, toisin kuin verovelvollisella, olisi ollut oikeus olla läsnä vero-, arvio- ja tutkijalautakuntien kokouksissa sekä ottaa niissä osaa asian käsittelyyn ja koska esitykseen ei sisältynyt em. veronsaajien etua valvovien viranomaisten käyttöön tarkoitettuja itsenäisiä selvityskeinoja.

Tuloverotuksen alkuajoista lähtien kunnallisverotuksessa oli suhtauduttu varsin myönteisesti oikeudenkäyntikulujen korvaamiseen. Sen sijaan valtionverotuksessa suhtautuminen oli torjuvaa. Vuoden 1928 esitys enteili sitä, että oikeudenkäyntikulujen korvausta koskevat säännökset olivat vähitellen asettumassa aikaisemmin kunnallis- ja valtionverotuksessa vallinneen korvauskäytännön välimaastoon.

ETOL:n voimassaolo ei säännöstasolla lisännyt verotusmenettelyn kontradiktorisuutta[81] . Sen sijaan veroprosessiin liittyvää kuulemista tehostettiin siten, että ennen verovelvollisen tekemän valituksen ratkaisemista oli hankittava valtion etua valvovan viranomaisen selitys.

Yksi kaikkein merkittävimmistä ETOL:n muutoksista toteutettiin kumoamalla sen 71 §, mikä mahdollisti asioiden palauttamisen sekä verotus- että tarkastuslautakuntiin muissakin kuin niissä tapauksissa, joissa verotus- tai tarkastuslautakunta oli laiminlyönyt tutkia asian. Palautusinstituutio oli kuulunut kunnalliseen tuloverotukseen sen alkuajoista lähtien. Tämä oli yksi syy sille, että kunnallinen veroprosessi kykeni tuolloin valtion veroprosessia paremmin selvittämään puuttuvia tosiseikkoja. Palauttaminen ei edistä pelkästään viranomaisaloitteisuutta. Yleensä palauttaminen tosin tapahtuu viran puolesta, mutta siihen voidaan toki turvautua myös asianosaisen aloitteesta.

ETOL:n voimassa ollessa kävi ilmi, ettei vuoden 1925 kirjanpitolaki täyttänyt kaikilta osin tuloverotukseen liittyvää tiedontarvetta. Kaikkein selvimmin tämä näkyi ns. vapaiden ammattien harjoittajien kohdalla, jotka eivät olleet kirjanpitovelvollisia. ETOL:n muutoksella vapaiden ammattien harjoittajat velvoitettiin pitämään tuloistaan tositteisiin perustuvaa kirjaa.

Vuoden 1928 hallituksen esitykseen sisältyi valitusviranomaisen tutkimisvelvollisuutta koskevia säännösehdotuksia, jotka osoittivat, että yhteiskunnassamme oli tuolloin valmius omaksua varsin pitkälle menevä virallisperiaate. *Kehitys oli tässä suhteessa saavuttanut ääripisteensä*. Ennen sotavuosia virallisperiaatetta ei kuitenkaan enää ehditty merkittävästi voimistaa. Yksittäisistä uudistuksista on mainittava ulkomaalaisista riippuvaisten liikkeiden verotusta koskeva määräys, joka muodostui veronkierto- ja arvioverotussäännösten yhdistelmästä. Säännös edisti virallisperiaatteen voimistumista, koska siinä asetettiin lähtökohtaisesti näyttövelvollisuus

[81] Ks. Tarjanne: 1939 s. 276.

veroviranomaiselle. Tämä saattoi täyttää näyttövelvollisuutensa esim. siten, että kotimaisen liikkeen tulojen osoitettiin jääneen tavallista pienemmiksi ulkomaisen liikkeen tai ulkomailla asuvan henkilön kanssa tehdyn erityissopimuksen johdosta.

Tarkastuslautakunnan päätöksen tiedoksiantotapaa muutettiin siten, että se ei enää tapahtunut verolipun välityksellä, vaan siten, että asianomaiselle toimitettiin virkateitse lautakunnan pöytäkirjasta ote, johon tuli liittää valitusosoitus. Tämä takasi aiempaa tehokkaammin valitusmenettelyyn liittyvän informaation antamisen.

Välittömän valtionverotuksen tarkastamisesta annetulla lailla (1942/605) valtiolle tulevien välittömien verojen määräämisen ja maksuunpanon yleinen johto ja valvonta keskitettiin valtiovarainministeriön veroasiainosastolle. Valtiovarainministeriön veroasiainosaston virkamiehille sekä verotarkastajille annettiin oikeus mm. toimittaa tai toimituttaa verovelvollisten liikekirjojen ja näihin liittyvien asiakirjojen sekä liiketoiminnan tarkastuksia. Näillä viranomaisilla oli myös oikeus saada verovelvollisilta, eri viranomaisilta sekä julkisilta laitoksilta verotusta varten tarpeellisia selvityksiä. Sotatilan luoma rahoitustarve lisäsi äkkinäisesti tuloverotukseen liittyvää julkista intressiä, mikä oli kompensoitava viranomaisen käytössä olevia selvityskeinoja laajentamalla.

Verotarkastajalle annettiin yhtäläinen oikeus hakea verotusviranomaisen päätökseen muutosta kuin valtion etua valvovalle lautakunnan jäsenelle. Tosin mainittu valitusoikeus oli tarkoitettu vain poikkeustilanteisiin. Verotarkastus- ja tiedonsaantioikeuden laajennus oli periaatteellisesti varsin merkittävä, koska verovelvollisen vastapuolena esiintyvä viranomainen saattoi tämän jälkeen käyttää varsin laajalle ulottuvia tiedonhankintaoikeuksia. *Uudistus loi edellytykset vahvistaa jatkossa kaksiasianosaissuhdetta virallisperiaatteen kustannuksella,* koska verotarkastajan asema verotuslautakuntaan nähden oli itsenäinen[82].

6.6. TULO- JA OMAISUUSVEROLAKI (1943/888)

ETOL:n säännökset osoittautuivat pian osittain vanhentuneiksi ja puutteellisiksi, minkä lisäksi lukuisat osittaisuudistukset olivat tehneet laista epäselvän. Kokonaan uuden tulo- ja omaisuusverolain säätämistä perusteltiin sekä käytännön että oikeudenmukaisuuden vaatimuksilla[83]. Uudistustyön tuloksena annettiin tulo- ja omaisuusverolaki (TOL, A: 19.11.1943/888) sekä tätä täydentävä tulo- ja omaisuusveroasetus (TOA, A: 11.1.1944/27), joka aikaisemmasta käytännöstä poiketen sisälsi paljon itsenäistä ainesta. Laki tuli voimaan 20.11.1943 ja ensimmäinen verovuosi oli vuosi 1943[84]. TOL:n verotusmenettelyä ja muutoksenhakua koskevat säännök-

[82] Ks. Kauppi: 1950 s. 213.
[83] Ks. HE 77/1943 vp./A I–II, s. 1 ja Wikström: 1985 s. 203.
[84] Ks. TOL 129 ja 130 §.

set olivat lähes muuttumattomia, mikä johtui siitä, että verotusmenettelyn kokonaisuudistus oli pitkään valmisteltavana.

TOL jakautui viiteen osaan, joista ensimmäinen koski veron perustetta ja määrää, toinen verotusviranomaisia, kolmas ilmoitusvelvollisuutta, neljäs verotusta ja muutoksenhakua sekä viides veronkantoa ja erityisiä säännöksiä. ETOL:ssa veroviranomaisia, verotuksen toimittamista ja muutoksenhakua koskevat säännökset olivat lain 6 luvussa, joka oli otsikoitu nimikkeellä ”Veron määrääminen”. TOL:ssa verotusviranomaisia koskevat säännökset sijoitettiin II osassa kahteen erilliseen lukuun. Näistä ensimmäinen eli 7 luku koski *verolautakuntaa* ja jälkimmäinen eli 8 luku *tarkastuslautakuntaa*. Jaottelu oli hyvin merkityksellinen, koska *mainittujen viranomaisten välille haluttiin tehdä selvä ero*. Verolautakunta oli hallintoviranomainen ja sen toimittama verotus luettiin hallintotoimintaan kuuluvaksi. Vielä ETOL:n aikana tarkastuslautakuntakin oli toiminut muodollisesti verotusviranomaisena, mutta nyt siitä tehtiin hallintoviranomaisista ja näiden antamista ohjeista riippumaton valitusviranomainen[85]. Vastaavasti verotusta ja muutoksenhakua koskevat säännökset sijoitettiin lain IV osassa kahdeksi erilliseksi luvuksi, joista ensimmäinen eli 12 luku käsitteli verotuksen toimittamista ja jälkimmäinen eli 13 luku muutoksenhakua.

Veroasioiden ylin valvonta ja hoito siirrettiin TOL:ssa lääninhallituksilta valtiovarainministeriölle. Maa jaettiin verotuksen toimittamista varten veropiireihin, jotka valtiovarainministeriö määräsi. Veropiirinä oli kunta, jollei valtiovarainministeriö, kunnallisia viranomaisia sekä lääninhallitusta kuultuaan määrännyt, että veropiiriin kuului useampia kuntia. Veropiirissä verotuksen toimitti *verolautakunta*. Näin ollen aiempi nimitys verotuslautakunta muutettiin verolautakunnaksi. Hallituksen esityksessä lähdettiin siitä, että veropiirin aluetta olisi voitu tarvittaessa huomattavastikin laajentaa, jotta verolautakuntiin olisi voitu ottaa vakituiset puheenjohtajat. Valtiovarainvaliokunnassa tämä uudistusehdotus kuitenkin torjuttiin ensi sijassa sillä perusteella, että veropiirien laajentaminen olisi todennäköisesti heikentänyt verolautakuntien paikallistuntemusta[86].

> Säännökset veropiireistä ja verolautakunnista laadittiin siten, että ne mahdollistivat verotuksen toimittamisen samaan tapaan kuin ennenkin. Verolautakunnassa oli puheenjohtaja ja kaksi tai useampia muita jäseniä, sen mukaan kuin valtiovarainministeriö määräsi. Valtiovarainministeriö saattoi myös jakaa verolautakunnan jaostoihin. Verolautakunnan puheenjohtajan ja hänen varamiehensä määräsi valtiovarainministeriö. Puolet verolautakunnan muista jäsenistä sekä näiden varamiehet määräsi myös valtiovarainministeriö lääninhallitusta kuultuaan enintään kolmeksi vuodeksi. Muut verolautakunnan jäsenet varamiehineen valitsi vuodeksi kerrallaan kunnanvaltuusto. Verolautakunnassa tai sen jaostossa ei saanut kunnanvaltuuston valitsemana jäsenenä olla muu kuin kunnassa vaalikelpoinen jäsen. Tämä puolestaan edellytti sitä, että valtuuston valitseman jäsenen tuli olla kun-

[85] Ks. TOL 93 §, 102 § 1 mom ja Rekola: 1947 s. 386 ja 387. Vrt. ETOL 2 § 3 mom.
[86] HE 77, s. 12 ja 13 sekä VaVM 41, s. 3/1943 vp./A I–II, TOL 53 ja 54 §, TOA 25 § ja Rekola: 1947 s. 389. Vrt. ETOL 36 §.

nassa henkikirjoitettu. Kun veropiiriin kuului useampia kuntia, tuli kutakin kuntaa varten olla vähintään yksi jaosto. Tämänkin säännöksen tavoitteena oli turvata verolautakuntien ja niiden jaostojen paikallistuntemus. ETOL:n mukaan kunnanvaltuuston tuli huolehtia siitä, että eri tulonsaajaryhmät olivat, mikäli mahdollista, lautakunnassa edustettuina. Koska verolautakunnissa oli vähimmillään vain yksi kunnanvaltuuston valitsema jäsen, poistettiin TOL:sta tämä vaatimus. Periaatetta tuli toki edelleenkin mahdollisuuksien mukaan noudattaa[87].

Verotus- ja tarkastuslautakunnat olivat toiminnassaan joutuneet usein liikaakin valvomaan veronsaajan oikeutta. TOL:a valmisteltaessa oli tavoitteena *luoda lautakunnista aikaisempaa puolueettomampia elimiä*. Tämä oli tarkoitus saavuttaa mm. siten, että valtion edun valvominen ja tähän liittyvä asian selvittäminen olisi uskottu verotus- ja tarkastuslautakunnista erillisille viranomaisille. Lautakuntien olisi tullut tämän mukaan antaa *lisäselvitysten hankkiminen aikaisempaa enemmän asianosaisten tehtäväksi*. Ehdotusta perusteltiin nimenomaisesti sillä, että mainituissa lautakunnissa olisi voimistettu käsittelymenettelyä tutkintamenettelyn kustannuksella[88].

Hallituksen esityksen mukaan kuhunkin verolautakuntaan olisi asetettu erityinen veroasiamies valvomaan valtion etua. Veroasiamiehellä olisi ollut oikeus ottaa osaa asian käsittelyyn lautakunnassa, muttei oikeutta päätöksentekoon. Valtiovarainvaliokunta piti kuitenkin parempana vaihtoehtona vanhaa järjestelmää, jossa yksi valtion puolesta verolautakuntaan nimitetyistä jäsenistä toimi valtionasiamiehenä. Laki hyväksyttiin valtiovarainvaliokunnan esittämässä muodossa, jonka mukaan valtiovarainministeriö määräsi yhden asettamistaan jäsenistä valtionasiamieheksi. Valtionasiamiehen oikeutta ottaa osaa päätöksentekoon ei rajoitettu. Myös verovelvolliselle saatettiin antaa oikeus olla verolautakunnan kokouksessa saapuvilla antamassa verotuksen toimittamista varten tarpeellisia tietoja. Verovelvollisella ei kuitenkaan ollut oikeutta olla läsnä, kun asia päätettiin[89]. Näin ollen *asianosaisten aseman yhdenvertaistaminen verolautakunnassa jäi vielä toteutumatta*.

Verolautakunnan päätösvaltaisuuden edellytykset pysyivät muutoin ennallaan, mutta nyt vaadittiin aiemman lisäksi, että saapuvilla olevista jäsenistä vähintään kolmannes tuli olla kunnanvaltuuston valitsemia. Aikaisemmin oli edellytetty vain yhden valtuuston valitseman jäsenen läsnäoloa. Verolautakunnan jaoston päätösvaltaisuudesta annettiin oma säännöksensä. Jaosto oli päätösvaltainen, kun sen puheenjohtaja, valtionasiamies ja vähintään yksi valtuuston valitsemista jäsenistä oli läsnä. Aikaisemmin jaostossa ratkaistava asia tuli erimielisyyden sattuessa tai lautakunnan puheenjohtajan niin vaatiessa siirtää koko lautakunnan päätettäväksi. Nyt myös jaoston puheenjohtajalle ja valtionasiamiehelle annettiin oikeus siirtää asia saman kunnan jaostojen yhteisesti ratkaistavaksi[90].

---

[87] Ks. TOL 53–56 §, TOA 26–28 §, Rekola: 1947 s. 391, 394 ja 396 sekä Kauppi: 1950 s. 86–89. Vrt. ETOL 37 ja 37 a § (1942/339).
[88] Rekola: 1947 s. 388, 389, 482 ja 530.
[89] Ks. HE 77, s. 26 ja 27 (54 § 3 mom, 55 § 3 mom ja 62 §), VaVM 41, s. 3, 10 ja 11 (55 § 3 mom ja 62 §)/1943 vp./A I–II sekä Rekola: 1947 s. 400 ja 401.
[90] Ks. TOL 60, 65 § ja Rekola: 1947 s. 405, 409 ja 660; Kauppi: 1950 s. 90–92 sekä vrt. ETOL 45 § 2 mom (1942/339) ja 58 a § 1 mom (1942/339).

Verolautakunnan kokoonpanosta ja toiminnasta sekä sen puheenjohtajasta voitiin asetuksella säätää suurimpien veropiirien osalta poikkeuksia. Hallituksen esityksen mukaan sellaisten verovelvollisten, jotka olivat kirjanpitovelvollisia yleisen lain mukaan tai joiden oli verotustaan varten pidettävä kirjaa, verotuksen olisi valtiovarainministeriön niin määrätessä toimittanut verolautakunnan erityinen jaosto. Laki säädettiin kuitenkin valtiovarainvaliokunnan ehdottamassa muodossa, jonka mukaan kirjanpitovelvollisten verotus voitiin asetuksella määrätä erityisen verolautakunnan toimitettavaksi. Tällainen erityinen verolautakunta voitiin asettaa jokaiseen lääniin ja se sai nimekseen *lääninverolautakunta*. Lääninverolautakunnan jäsenmäärän, puheenjohtajan, valtionasiamiehen ja muut jäsenet sekä heidän varamiehensä määräsi valtiovarainministeriö. Muutoin lääninverolautakuntiin sovellettiin samankaltaisia säännöksiä kuin verolautakuntiinkin[91].

ETOL:n mukaan ilmoitusvelvollisuus syntyi, kun tulo tai omaisuus nousi yli sen minimirajan, mistä veronmaksuvelvollisuus alkoi (verovelvollisuus in concreto). Tämä oli jokaisen veroilmoituksen antajan omalta kohdaltaan arvioitava. TOL:n mukaan *ilmoitusvelvollisuuden syntymiseen riitti se, että verovelvollisella oli verovuonna ollut veronalaista tuloa tai omaisuutta* (verovelvollisuus in abstracto). Veroilmoituksen luonteesta oli jo ennen TOL:n säätämistä vakiintunut oikeuskirjallisuudessa ja oikeuskäytännössä käsitys, että ilmoitusta oli pidettävä *pikemminkin tiedon- kuin tahdonilmaisuna*. Tämä merkitsi mm. sitä, että verotuksen toimittavan elimen tuli, mikäli tosiseikat sitä edellyttivät, poiketa annetusta veroilmoituksesta verovelvollisen eduksi. Myös verovelvollinen saattoi vaatia ilmoitukseen sisältyneitä virheitä korjattavaksi ennen verotuksen toimittamista tai valitusvaiheessa. Mikäli korjaus olisi johtanut lievempään verotukseen, siirtyi verovelvolliselle tältä osin yleensä näyttövelvollisuus[92].

---

[91] Ks. HE 77, s. 13, 15, 26 ja 36 (54 § 4 mom ja 128 §), VaVM 41 s. 3 ja 4/1943 vp./A I-II, TOL 127 §, TOA 33–38 §, Rekola: 1947 s. 663–667 ja Kauppi: 1950 s. 92–96.

[92] Ks. Saarialho: 1925 s. 95 ja 96, Tarjanne: 1939 s. 256, Rekola: 1947 s. 416–418, 427, Kauppi: 1950 s. 193–196, Ryynänen: 2000 s. 137 ja 138, TOL 72 § 1 mom sekä seuraavat oikeustapaukset: KHO 1921 II 2361, jossa verotusta vaadittiin alennettavaksi veroilmoituksessa vaadittua määrää alemmaksi. Todistustaakka kuului tältä osin verovelvolliselle; KHO 1922 II 290, jossa tuloerän osittaista verovapautta koskeva vaatimus voitiin esittää vasta tarkastuslautakunnassa, vaikkei vaatimusta ollut esitetty veroilmoituslomakkeella; KHO 1923 II 1216, jossa taksoitus ei ollut perustunut lakiin, mutta verovelvollinen oli kuitenkin suostunut maksamaan veroa ilmoittamastaan tulomäärästä. Taksoitusta alennettiin tahdonilmaisun mukaisesti; KHO 1924 I 54, jossa verovelvollinen oli veroilmoituksessaan ilmoittanut tuloerän veronalaisena ja vaatinut siitä vähennettäväksi kuluja. Vaatimus koko maksuunpanon poistamisesta voitiin esittää vasta tarkastuslautakunnassa. Vrt. ETOL 24 §, Andersson: 1964 s. 65 ja 66, Andersson: 1968 s. 27, 28, 34 ja 35, KHO 1974 II 514, jonka mukaan vasta verotuksen päättymisen jälkeen muutettuun tilinpäätökseen perustuvaa käyttöomaisuuden hankintamenon poistoa ei vähennetty verovuoden tulosta.

Veroilmoituksen luonne on nyttemmin muuttunut tahdonvaltaisten vaatimusten osalta. Veroviranomainen voi estää verovelvollista vetoamasta verotuksen toimittamisen jälkeen erehdykseen tiedustelemalla asiaa verovelvolliselta verotusta toimitettaessa. Ks. Myrsky: 1990 s. 136, Myrsky–Linnakangas: 1996 s. 20 ja 21 sekä Ryynänen: 2000 s. 32.

Muutoin ilmoitusvelvollisuutta koskevat säännökset säilyivät TOL:ssa pääperiaatteiltaan ennallaan. Lakiin sisältyi kuitenkin lukuisia muutoksia, joilla verovelvollisten ja ulkopuolisten ilmoitusvelvollisuutta lisättiin. Tämän ohella ETOL:n mukaan pelkästään vero- ja tarkastuslautakunnan puheenjohtajilla ollut *oikeus vaatia verovelvollisilta ja ulkopuolisilta tarpeellista lisäselvitystä* ulotettiin koskemaan myös verotarkastajia ja muita valtiovarainministeriön veroasiainosaston virkamiehiä. Mikäli verovelvollinen ei noudattanut saamaansa kehotusta, saatettiin hänelle määrätä veronkorotus ja verotus toimittaa arvioimalla. Lisäksi ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti saattoi lisätä verovelvollisen todistusvelvollisuutta veroasiassa[93].

Verovelvollisen ilmoitusvelvollisuutta laajennettiin mm. siten, että hänen tuli veroilmoitukseensa liittää asetuksessa lähemmin määrätyt selvitykset saadakseen hyväkseen laissa säädetyt vähennykset. Sekä vuoden 1925 kirjanpitolain (1925/54) mukaan kirjanpitovelvollisten että sellaisten verovelvollisten, jotka tuloverotustaan varten joutuivat pitämään kirjaa, veroilmoitukset pyrittiin saamaan aikaisempaa täydellisemmiksi. Tässä tarkoituksessa lakiin lisättiin säännös, jonka mukaan kirjanpitovelvollisen kirjanpitotavasta ja veroilmoitukseen liitettävistä asiakirjoista ja selvityksistä voitiin antaa tarkempia määräyksiä asetuksella. TOA:n varsin yksityiskohtaiset säännökset edistivät kirjanpitovelvollisuuden leviämistä. Jo ETOL:n aikana verovelvollisen oli verotus- tai tarkastuslautakunnan puheenjohtajan kehotuksesta esitettävä kirjanpitonsa tarkastettavaksi verotuksen toimittamista varten. Nyt *kirjanpidon tarkastusoikeutta* laajennettiin siten, että kaikilla edellä mainituilla veroilmoitusta täydentävän lisäselvityksen saantiin oikeutetuilla viranomaisilla oli myös oikeus joko verotusasiaa käsiteltäessä tai jo verovuoden aikanakin toimittaa tai toimituttaa verovelvollisen varastojen, kirjanpidon ja muiden asiakirjojen tarkastuksia. Valtionasiamies saattoi pyytää esim. verolautakunnan puheenjohtajaa tai verotarkastajaa ryhtymään toimenpiteisiin verovelvollisen kirjanpidon tarkastamiseksi. ETOL:n mukaan verovelvollinen saattoi estää verotusviranomaisia toimittamasta kirjanpidon tarkastuksen antamalla asiantuntevan ja verotus- tai tarkastuslautakunnan hyväksymän henkilön selvityksen tämän toimittamasta verovelvollisen kirjanpidon tarkastuksesta. TOL:iin vastaavaa säännöstä ei enää otettu. Kunnallisverotuksessa ulkopuolisen asiantuntijan käyttäminen tarkastuksessa oli edelleen mahdollista[94].

Muiden kuin verovelvollisten ilmoitusvelvollisuutta laajennettaessa pisimmälle meni säännös, jonka mukaan jokaisen tuli verotarkastajan tai muun valtiovarainministeriön veroasiainosaston virkamiehen kirjallisesta kehotuksesta antaa toisen verotusta tai muutoksenhakuasian ratkaisemista varten tarvittavat selvitykset, jotka

---

[93] Ks. TOL III osa, esim. 80–87 § ja 90 § sekä Rekola: 1947 s. 444 ja 445. Vrt. ETOL 27, 28 ja 32 § sekä 47 § 2 mom (1924/306).

[94] Ks. HE 77, s. 13, VaVM 41, s. 3 ja 4/1943 vp./A I–II, TOL 76 § 3 mom, 77, 78, 81 ja 113 §, TOA 44–51 ja 69 § sekä Rekola: 1947 s. 449, 662, 669–674 ja Kauppi: 1950 s. 221–222. Vrt. ETOL 25 (1942/339), 26 sekä 27 § (1924/306) sekä VNp 19.6.1942/489. Vuoden 1947 alusta voimaan tullut kirjanpitolaki (1945/701) laajensi yleistä kirjanpitovelvollisuutta niin, että se lähes kaikissa tapauksissa kattoi aiemmin pelkästään TOL:iin perustuneen velvollisuuden. Ks. Rekola: 1947 s. 433–437 ja 670.

olivat hänen tiedossaan, mikäli ne eivät koskeneet lain mukaan salassa pidettäviä asioita. Hallituksen esityksessä tätä uutta säännöstä perusteltiin sillä, että laajempi ilmoittamisvelvollisuus oli tarpeen, kun suurehkot edut olivat kyseessä. Säännös oli lainattu Saksasta. Oikeustieteellisessä kirjallisuudessa ja hallintokäytännössä vakiintui käsitys, jonka mukaan sivulliselle säädetty ilmoittamisvelvollisuus rajoittui vain veroviranomaisen kehotuksessa mainittua tiettyä verovelvollista koskevien tietojen antamiseen. Samat virkamiehet saattoivat myös pyytää valtion viranomaisia antamaan lausuntoja, toimittamaan arvioita sekä antamaan muita verotusta varten tarpeellisia tietoja. Verotarkastajat saivat lisäksi valtionasiamiehen välityksellä tarvitsemansa tiedot paikallisilta veroviranomaisilta. Lainuudistuksen myötä verotarkastajien ja valtiovarainministeriön veroasiainosaston virkamiesten tiedonsaantioikeus muuttui laajemmaksi kuin verolautakunnan vastaava oikeus. Verolautakunnalla, sen puheenjohtajalla ja valtionasiamiehellä oli kuitenkin oikeus pyytää näiltä virkamiehiltä virka-apua. Milloin sivullinen oli velvollinen antamaan tietoja verovelvollisesta, oli tiedonsaantiin oikeutetulla viranomaisella oikeus tarkastaa tai tarkastuttaa ne liike- ja muut asiakirjat, jotka saattoivat selvittää tietojen oikeellisuutta[95].

Ulosotonhaltija sekä nimismies maalla ja poliisilaitos kaupungissa olivat velvollisia antamaan viranomaisille tarpeellista *virka-apua* verotusasioissa. Ulosotonhaltija saattoi verotusviranomaisen esityksestä uhkasakolla tai vankeudella velvoittaa niskoittelevan täyttämään ilmoitusvelvollisuutensa. Lain sanamuodon mukaan tämä saattoi koskea myös asianosaista. Käytännössä verovelvollisen ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönti voitiin vain poikkeuksellisesti sanktioida muun kuin valitusoikeuden menetyksen, arvioverotuksen ja veronkorotuksen avulla[96].

Ulkomaalaisesta riippuvaisen liikkeen verotusta uudistettiin siten, että veroviranomaisten näyttövelvollisuutta vähennettiin ja harkintavaltaa tulon arvioimisessa lisättiin. Aikaisemmin tähän erityiseen verotusmuotoon oli suomalaisen liikkeen osalta voitu siirtyä vain silloin, kun veroviranomaiset olivat voineet osoittaa, että tulon pienuus oli johtunut suomalaiselle liikkeelle epäedullisesta sopimuksesta, jolloin tulo voitiin määrätä sen mukaan, mitä samanlainen liike kotimaassa yleensä tuotti[97]. Nyt riitti, että veroviranomaiset kykenivät osoittamaan, että Suomessa harjoitettu liike oli välittömästi tai välillisesti riippuvainen ulkomaisesta liikkeestä tai

---

[95] Ks. TOL 85 ja 86 §, TOA 31 § 5 ja 8 kohta sekä 54 §, HE 77/1943 vp./A I–II, s. 13, Rekola: 1947 s. 460–463, 659–662, Kauppi: 1950 s. 216–222 ja KHO 1978 I 1. Valtiovarainvaliokunnan mietintöön liitetyssä VII vastalauseessa Arvi Oksala ja J.E. Hästbacka katsoivat, että laki antoi verotuksen toimittaville viranomaisille niin laajan tiedonsaantioikeuden, ettei verotarkastajille ja valtiovarainministeriön veroasiainosaston virkamiehille tarvinnut antaa oikeutta vaatia ulkopuolisilta lisäselvityksiä. Vastalauseessa uudistuksen pelättiin johtavan ilmiantoihin ja väärinkäsityksistä johtuviin epätarkkoihin ilmoituksiin. Näin ollen vastalauseessa TOL 85 § ehdotettiin kokonaan poistettavaksi. Vrt. IlmoitusvelvL (1919/43) 17 §.

[96] Ks. VaVM 41/HE 77/1943 vp./A I–II, s. 13 (125 §), TOL 102 ja 126 §, Rekola: 1947 s. 468, 469, 619 ja 620 sekä Kauppi: 1950 s. 209. Vrt. VNp (1924/307) 4 §.

[97] Ks. tapaukset KHO 1934 II 778 ja 1935 II 1966 (äänestys), joissa veroviranomaiset eivät kyenneet täyttämään heille asetettua näyttövelvollisuutta. Vrt. tapaukset KHO 1934 II 987 (äänestys) 1934 II 1592 ja 1934 II 1802, joissa veroviranomaiset kykenivät täyttämään näyttövelvollisuutensa.

ulkomailla asuvasta henkilöstä ja että Suomessa harjoitetun liikkeen tulo jäi huomattavasti pienemmäksi kuin muista samanlaisista liikkeistä yleensä saatava tulo tai että sellaisen liikkeen tulo muutoin oli katsottava kohtuuttoman pieneksi. Tällöin ulkomaalaisesta riippuvaista liikettä voitiin verottaa harkinnan mukaan tulosta, jota liikkeen laatuun ja laajuuteen nähden oli pidettävä kohtuullisena. Verotuksessa oli sekä arvioverotuksen että kunnallistaksoituksessa sovelletun harkintataksoituksen piirteitä. Ulkomaisten vakuutuslaitosten tulon arvioimiseksi voitiin asetuksessa määrätä, miten monta prosenttia vakuutusmaksuista oli luettava tuloksi. Esikuva säännökselle saatiin Ruotsista[98].

Kuten edellä on todettu, tulkittiin jo EETOL 42 §:n sanamuotoa siten, että se mahdollisti arvioverotuksen toimittamisen. Osana arvioverotusta ja veronkiertämistä estävää lainsäädäntöä syntyi oikeuskäytäntöä, joka enteili nykyisten *peiteltyä osingonjakoa* koskevien säännösten muodostumista[99]. TOL:iin otettiin asiasta nimenomainen säännös, joka kuului seuraavasti: ”Jos on ilmeistä, että osakeyhtiö on suorittanut osakkeenomistajalleen taikka tämän puolisolle, lapselle, vanhemmalle tai muulle omaiselle palkan, lahjapalkkion, osapalkan, asuntoedun, edustus- tai matkakustannuksen tai muun sellaisen hyvityksen nimellä enemmän, kuin on pidettävä kohtuullisena, taikka että yhtiö on hintana, vuokrana, korkona, provisiona tai muuna kustannuksena edellä mainituille henkilöille maksanut olennaisesti enemmän tai heiltä kantanut vähemmän, kuin mikä on tavallista, otettakoon se verotuksessa huomioon kohtuullisen määräisenä.” Kuten säännöksen alusta ilmenee, sen soveltamisen edellytysten näyttäminen kuului jo tuolloin lähtökohtaisesti veroviranomaisille. Peitellyn osingonjaon tapaukset ovat kuitenkin toisinaan luonteeltaan sellaisia, että tarvittava näyttö voi olla luontevasti vain verovelvollisen esitettävissä, jolloin näyttövelvollisuus kuuluu hänelle. Peitelty osingonjako saattoi lainkohdan sanamuodon mukaan koskea vain osakeyhtiön osakkeenomistajia sekä heidän lähiomaisiaan. Vastaavaan lopputulokseen voitiin muiden yhteisöjen osalta päätyä TOL:n veronkiertoa koskevan säännöksen (95 § 2 mom) perusteella[100].

---

[98] Ks. HE 77/1943 vp./A I–II, s. 5 ja 6, TOL 23 §, 37 § 2 mom, TOA 12 §, Rekola:1947 s. 198–201, 340 ja 341 sekä KHO 1956 II 590 ja 591, joissa ulkomaalaisesta riippuvaista yhtiötä katsottiin voitavan verottaa harkiten. Vrt. ETOL 10 § 6–8 kohta (1931/34).

[99] Ks. Wikström: 1985 s. 159, 200 ja 201, sekä seuraavat oikeustapaukset: KHO 1923 II 504 (kunnallistaksoitus), KHO 1931 I 16 (kunnallistaksoitus), KHO 1934 II 784, KHO 1934 II 1260, KHO 1935 II 1250, KHO 1936 II 1588, KHO 1936 II 3879 ja KHO 1944 II 458.

[100] Ks. HE 1/1942 vp./A I–II, s. 3 ja 5 (12 § 3 mom), TOL 30 §, Kauppi: 1950 s. 278, Rekola: 1947 s. 290–294, Ryynänen: 1996 s. 24 ja 58–60 sekä seuraavat Rekolan mainitsemat tapaukset: KHO 30.1.1940 n:o 682, jossa yhtiön toimitusjohtajalleen maksamat matka- ja edustuskulut katsottiin kokonaisuudessaan veronalaiseksi tuloksi, kun toimitusjohtaja ei ollut näyttänyt niistä mitään mainittuihin tarkoituksiin käyttäneensä; sekä KHO 16.6.1943 n:o 2138, jossa yhtiön osakkaiden sen kassasta vähitellen nostamat varat palautettiin yhtiön tuloon, kun ei ollut näytetty nostojen liittyneen yhtiön tulonhankintaan.

Mikäli asunto-osakeyhtiön osakkaaltaan perimä vastike alitti käyvän vuokran, oli näin syntynyt etu osakkaan veronalaista tuloa. Näitä tapauksia ei kuitenkaan verotettu peiteltynä osingonjakona, vaan tilannetta varten oli omat erityissäännöksensä. Ks. HE 77/1943 vp./A I–II, s. 5, TOL 19 § 2 mom, 21 § 4 kohta, 24 § 5 kohta ja TOA 11 ja 14 § sekä Rekola: 1947 s. 152, 153, 162–166, 208 ja 209.

Säännösten sijoittelu ei vielä ollut verotuslaissa omaksutun mukainen. Edellä mainitut ulkomaalaisesta riippuvaisen liikkeen verotusta ja peiteltyä osingonjakoa koskevat säännökset oli sijoitettu tuloa koskevaan 3 lukuun. Säännösten soveltaminen ei edellyttänyt kuulemista.

Verolautakunnan *tutkimisvelvollisuutta* ohjannut lain 95 §:n 1 momentti muistutti sanamuodoltaan ETOL:n 42 §:ää. Uusi säännös kuului seuraavasti: ”Verolautakunnan tulee vahvistaa verotettavan tulon ja omaisuuden määrät tunnollisesti sekä valtion että verovelvollisen etua silmällä pitäen harkittuaan, mitä verovelvollisen tulosta ja omaisuudesta sekä muista asiaan kuuluvista seikoista on veroilmoituksesta tai muutoin selville käynyt taikka on oikeaksi katsottava.” Merkittävä uudistus aikaisempaan verrattuna tapahtui siinä, että verotuksessa tuli lakitekstin mukaan ottaa huomioon sekä valtion että verovelvollisen etu. Aikaisemmasta poiketen *säännös korosti selväsanaisesti sekä oikeudenmukaisuuden että puolueettomuuden vaatimusta*. Verotuksen tavoitteena oli objektiivisesti oikeudenmukaisen tuloksen saavuttaminen. Tämä tarkoitti mm. sitä, että verolautakunnan ei tullut verottaa verovelvollista verovapaaksi säädetystä tulosta ja että verovelvolliselle oli myönnettävä hänelle lain mukaan kuuluva vähennys, vaikka verovelvollinen oli ymmärtämättömyyttään tai huomaamattomuuttaan täyttänyt veroilmoituksensa virheellisesti[101] .

Verolautakunnan puheenjohtajan tuli, kuten aikaisemminkin, yhdessä valtionasiamiehen kanssa tarkastaa veroilmoitukset ja muut verotusta varten annetut tiedot sekä hankkia tarvittava lisäselvitys. Suurissa verolautakunnissa tähän tehtävään saatettiin palkata apulaisia sekä asettaa erityinen valmistelukunta. Myös lääninverolautakunnan käsiteltäväksi siirrettyjen asioiden osalta *lisäselvityksen hankinta oli pääosin verolautakunnan puheenjohtajan vastuulla*. Lääninverolautakunnan puheenjohtaja saattoi tosin asiaa käsiteltäessä vaatia itse tai verolautakunnan puheenjohtajan välityksellä asianosaiselta tarvittavia lisäselvityksiä. TOA:ssa oli kuitenkin aikaisempaan verrattuna uudenlainen korostus. Valtionasiamiehen tuli tarvittaessa oma-aloitteisestikin hankkia sellaista lisäselvitystä, joka takasi oikean lopputuloksen verotuksessa tai siitä tehtyä valitusasiaa ratkaistaessa. *Valtionasiamies saattoi hankkia lisäselvityksiä* esim. ottamalla itse yhteyden verovelvolliseen tai toimittamalla katselmuksia. Valtionasiamiehen tuli verovalitusasiassa liittää tarpeellinen lisäselvitys valitukseensa tai vastineeseensa, minkä lisäksi hänen tuli avustaa verotarkastajaa ja tarkastusasiamiestä lisäselvityksen hankkimisessa[102] . Edellä mainituista säännösmuutoksista saatiin tukea käsittelymenettelyn voimistamiseksi.

---

[101] Rekola: 1947 s. 481, Kauppi: 1950 s. 61–63, 75 ja 188–190.

[102] Ks. TOA 30 § 5 kohta, 31 § 2–8 kohta, Rekola: 1947 655, 656 ja 659–666 sekä Kauppi: 1950 s. 179 ja 180. Vrt. ETOL 39 § 3 kohta ja 40 § 2 ja 4 kohta (1924/306). Edellä mainitut näkökohdat käyvät selvästi ilmi kiertokirjeestä verolautakuntien puheenjohtajille ja valtionasiamiehille 30.12.1950. Kirjeen mukaan valtionasiamiehen tehtävänä oli valvoa, että verotuksessa päädyttiin oikeaan ja lainmukaiseen lopputulokseen. Valtionasiamiehen velvollisuus oli hankkia selvitystä myös verovelvollisen eduksi. Ks. Valtiovarainministeriön veroasiainosaston julkaisuja N:o 34/1952 s. 204–206.

Virallisperiaatteen kehitys oli tullut murrosvaiheeseen, joka katkaisi vuosikymmeniä jatkuneen yhdensuuntaisen trendin. Rekola totesi tutkinta- ja käsittelymenetelmän keskinäisestä painotuksesta mm. seuraavaa: ”Vallitsevana on tutkintamenettely, vaikkakin viime aikojen lainsäädäntö on pyrkinyt verotustoimintaan liittämään käsittelymenettelyn piirteitä ja periaatteita”[103] . Rekolan innoittamana totesi Kauppi väitöskirjassaan mm. seuraavaa: ”Veron määräämissuhteen oikeudellisessa luonteessa tapahtunut muutos kuvastuu myöskin siinä, ettei verotusmenettelyssä enää ole tutkintaperiaate yksinomaisesti vallitsevana, vaan että siinä on myöskin käsittelyperiaate alkanut saada jalansijaa. Selvää on, ettei käsittelyperiaate voi veron määräämismenettelyssä näytellä huomattavampaa osaa, koska se merkitsisi sitä, että verotusaineiston hankkiminen jäisi yksinomaan verovelvollisen tehtäväksi. Verotuksen tarkoitus ja sen oikeudenmukainen jakaantuminen tulisi tällöin syrjäytetyksi”[104] .

TOL:n 95 §:n tutkimisvelvollisuutta osoittava säännös jakaantui nyt neljään momenttiin, joista 2–4 momentit vastasivat nykyisiä veronkierto-, vertailuarvio- ja selvittämätöntä omaisuuden lisäystä koskevia säännöksiä[105] . Jo ETOL:n aikana oli syntynyt oikeuskäytäntöä, joka enteili veronkiertoa koskevan säännöksen lisäämistä myös valtionverotuksen puolelle[106] . TOL:n *veronkiertosäännös* muistutti suuresti kunnallisverotuksessa aikaisemmin säädettyä vastaavaa normia. Säännös kuului seuraavasti: ”Jos jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei varsinaisesti vastaa asian luonnetta tai tarkoitusta, on verotusta toimitettaessa meneteltävä niin, kuin jos asiassa olisi käytetty oikeata muotoa. Milloin kauppahinta, muu vastike tahi suoritusaika kauppa- tai muussa sopimuksessa on määrätty taikka muuhun toimenpiteeseen on ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin, on verolautakunnalla oikeus arvioida verotettava tulo ja omaisuus.” Kunnallisverotukseen verrattuna uutta oli lähinnä säännöksen ensimmäinen virke[107] . Säännöksen soveltamisedellytysten toteennäyttäminen kuului lähtökohtaisesti veroviranomaisille, mitä osoitti säännöksen jälkimmäisen virkkeen sanamuoto.

ETOL:n aikana ei syntynyt selvää linjaa vertailuarvion toimittamismahdollisuudesta tavanomaisen elinkeinotoiminnan osalta. *Vertailuarvio* oli tosin voitu toimittaa ulkomaalaisesta riippuvaista liiketoimintaa verotettaessa. Epäselvän oikeustilan poistamiseksi lakiin otettiin selväpiirteinen vertailuarvion toimittamisen mahdollistava säännös, joka kuului seuraavasti: ”Jos verovelvollisen ilmoittama tulo muiden samalla alalla ja vastaavasti samanlaatuisissa olosuhteissa toimivien verovelvollisten vuosituloon tai hänen elintasoonsa verrattuna on ilmeisesti liian vähäinen

---

[103] Ks. Rekola 1947 s. 472 sekä tässä mainitut useat kirjallisuusviitteet.
[104] Kauppi: 1950 s. 73.
[105] Ks. HE 77/1943 vp./A I–II, s. 13 ja 14.
[106] Ks. KHO 1939 II 1576–1578.
[107] Ks. TOL 95 § 2 mom, Kauppi: 1950 s. 276 ja 277 sekä Wikström: 1985 s. 196 ja 197. Vrt. IlmoitusvelvL 16 § 2 mom (1923/277).

eikä verovelvollinen vaadittaessakaan esitä vuositulon vähäisyyteen johtaneita päteviä syitä, verolautakunta on oikeutettu harkintansa mukaan vahvistamaan verotettavan tulon määrän." Säännös sisälsi sekä harkinta- että arvioverotuksen piirteitä. Harkintaverotuksesta poiketen vertailuarvion toimittaminen edellytti, että veroilmoitus havaittiin jollakin tavalla epäluotettavaksi[108].

Selvittämättömän omaisuuden lisäyksen verottaminen oli oikeuskäytännössä syntynyt jo ETOL:n aikana osana arvioverotusta. Myös tältä osin lakiin otettiin selventävä säännös, joka kuului seuraavasti: "Jos verovelvollisen omaisuudesta tehtyjen laskelmien mukaan verovelvollisen varallisuusaseman havaitaan verovuoden aikana muodostuneen hänelle edullisemmaksi, kuin hänen tulojensa ja menojensa väliseen suhteeseen nähden, ottaen menoina huomioon myös hänen elinsuhteittensa mukaiset arvioidut yksityismenonsa, olisi ollut mahdollista, eikä verovelvollinen vaadittaessa esitä luotettavaa selvitystä siitä, että sen mukaisen omaisuuden lisäyksen on katsottava muodostuneen aikaisemmin verotetusta tai verovapaasta tulosta, pidettäköön sellaista lisäystä, ellei häntä siitä ole jälkiverotettava, hänen verovuodelta verotettavana tulonaan." Säännöksen sanamuoto osoitti, että jälkiverotus on selvittämättömän omaisuuden lisäyksen verotukseen verrattuna ensisijainen verotusmuoto[109].

Verolautakunnan oli ennen vertailuarvion toimittamista tai selvittämättömän omaisuuden lisäyksen verottamista laadittava verotuksen perustaksi laskelma, joka tuli liittää lautakunnan pöytäkirjaan ja jonka johdosta verovelvollista oli ennen verotuksen toimittamista määrämuotoa noudattaen *kuultava*. Näin meneteltäessä lähtökohtaisesti veroviranomaiselle kuulunut näyttövelvollisuus voitiin siirtää verovelvolliselle. Mikäli kuulemiseen ei ollut ryhdytty ennen verotuksen toimittamista, voitiin verotus kumota ja asia palauttaa verolautakunnalle uudelleen käsiteltäväksi. Jos verovelvollinen kykeni osoittamaan, ettei hän ollut salannut tulojaan tai että tuloon lisätty määrä oli liiallinen, oli verotus vastaavasti poistettava[110].

---

[108] Ks. TOL 95 § 3 mom, Rekola: 1947 s. 486 ja 487, Kauppi: 1950 s. 276 ja Wikström: 1985 s. 158, 159, 197–199. Yleisen vertailuarvion käyttöönottoa enteilevänä tapauksena voidaan mielestäni mainita KHO:n ratkaisu 1935 II 3803, jossa kauppaliikkeen verotettava tulo arvioitiin verotuslautakunnassa 10 %:ksi liikkeen vuosimyynnistä. KHO tosin alensi arvioitua määrää.

[109] Ks. HE 1/1942 vp./A I–II, s. 3 ja 10 (42 § 2 mom), TOL 95 § 4 mom, Lehtonen: 1986 s. 110, Myrsky–Linnakangas: 1996 s. 66 ja Wikström: 1985 s. 159, 199 ja 200. Wikström mainitsee tapaukset KHO 1933 II 43, 1937 II 1199 ja 1938 II 4152, joissa veroviranomaisten katsottiin näyttäneen toteen selvittämättömän omaisuuden lisäyksen, mikä oikeutti toimittamaan arvioverotuksen. Viimeksi mainitussa tapauksessa verovelvollinen kykeni osoittamaan, että tuloon lisätty määrä oli liiallinen, minkä vuoksi KHO alensi sitä. Nykyisin selvittämätön omaisuuden lisäys lisätään sellaisenaan tuloon. Nykyisen kaltaisen selvittämättömän omaisuuden lisäyksen verottamisen käyttöönottoa enteilivät tapaukset KHO 1941 II 77, KHO 1943 II 28 (kunnallistaksoitus), KHO 1943 II 195 (kunnallistaksoitus), KHO 1944 II 671 ja KHO 1944 II 736. Vrt. tapaukset KHO 1934 II 1369, 1934 II 1370 ja 1935 II 1570, joissa selvittämättömän omaisuuden lisäyksen verottamisen edellytyksiä ei kyetty näyttämään toteen.

[110] Ks. TOL 91 §, TOA 32 §, Rekola: 1947 s. 472, 483, 486–492, Kauppi: 1950 s. 303 sekä seuraavat oikeustapaukset: KHO 24.4.1946 n:o 1172, jossa veroviranomaiset kykenivät osoittamaan, että verovelvollisen apteekista kertynyt tulo, verrattuna muiden samalla alalla ja samanlaisissa olosuhteissa

TOL:ssa täsmennettiin *veronoikaisun edellytyksiä* siten, että ne koskivat tapauksia, joissa säädetty vero oli jäänyt panematta laskuvirheen tai siihen verrattavan erehdyksen vuoksi taikka sen johdosta, että verolautakunta ei ollut asiaa joltakin osalta tutkinut. ETOL:n aikaisessa oikeuskirjallisuudessa oli toisinaan hyväksytty kanta, jonka mukaan verotuslautakunnalla oli oikeus seuraavassa verotuksessa tehdä lähes rajoituksetta muutoksia aikaisempaan verotukseen. Nyt laissa todettiin yksiselitteisesti, että verolautakunnan toimesta tapahtunut asian tutkiminen esti veronoikaisun toimittamisen[111] . Lainsäädäntöön omaksuttiin, tosin jo aikaisemmin oikeuskäytännössä syntynyt periaate, jonka mukaan verovelvollisella oli tietyin edellytyksin oikeus luottaa siihen, että kerran suoritettua tutkintaa ei myöhemmin enää voitu täydentää tai korjata. TOL:n aikana vakiintui ETOL:n aikana syntynyt laintulkinta, jonka mukaan tutkimisen oli eräissä tapauksissa katsottava tapahtuneen. Tällöin syy-yhteyttä verolautakunnan tekemän virheen tai laiminlyönnin ja alhaisen verotuksen välillä ei enää ollut. *Syy-yhteyden* kehittyminen oikeuskäytännössä on tutkimuksen kannalta merkittävä siksi, että se osoitti, miten huolellisesti verotuspäätökseen liittyvä tutkinta oli suoritettava ja miten laaja velvollisuus hank-

---

toimineiden verovelvollisten tuloihin, oli ollut ilmeisesti vähäinen. Näin ollen vertailuarvion toimittamisen edellytykset olivat tulleet toteennäytetyiksi; KHO 1945 II 314, 1945 II 356 ja 1945 II 427 joissa vertailuarvio tai selvittämättömän omaisuuden lisäyksen verotus oli toimitettu varaamatta verovelvolliselle tilaisuutta esittää selvitystä havaituista seikoista ennen verotuksen toimittamista. Tämän vuoksi verotus kumottiin ja asia palautettiin verolautakunnalle uudelleen käsiteltäväksi; KHO 1967 II 582, jossa VerL 74 §:n perusteella lähetettyjä kirjallisia vaatimuksia ei voitu pitää laissa tarkoitettuina vaatimuksina, kun niitä ei ollut voitu saattaa verovelvollisen tietoon. Asia palautettiin tämän vuoksi verolautakunnalle uudelleen käsiteltäväksi; KHO 1943 II 230, jossa verovelvollinen kykeni osoittamaan, että selvittämättömänä omaisuuden lisäyksenä verotettu määrä oli koostunut aikaisempina vuosina verotettujen palkkatulojen säästöstä. Näin ollen tuloon lisätty määrä poistettiin perustevalituksen johdosta; KHO 1983 II 553 (äänestys), jossa verovelvollisen vaatimus verovuoden aikana suoritettujen tililtäottojen huomioon ottamisesta selvittämättömän omaisuuden lisäyksen vähennyksenä hylättiin, koska verovelvollinen ei ollut esittänyt selvitystä siitä, että hänen talletustileilleen verovuotta aikaisempina vuosina kertyneet varat olisivat muodostuneet aikaisemmin verotetusta tai verovapaasta tulosta tai tulosta, jota ei voitu enää jälkiverottaa. Vrt. Andersson: 1979 s. 101 ja 102.

[111] Ks. Andersson: 1964 s. 121–142, Andersson: 1968 s. 110–114 sekä seuraavat oikeustapaukset: KHO 1952 II 19 (äänestys), jossa verolautakunta ei ollut tulo- ja omaisuusverotuksessa vahvistanut osakkeille lainkaan arvoa, vaikka valtiovarainministeriö oli vahvistanut osakkeelle verotusarvon. Verotuksessa tapahtunut erehdys voitiin korjata veronoikaisulla; KHO 1952 II 830, jonka mukaan veronoikaisu ei tullut kyseeseen, kun kiinteistön verotusarvoa määrättäessä sattunutta virhettä ei voitu pitää laskuvirheenä tai siihen verrattuna erehdyksenä ja kun virhe ei myöskään johtunut siitä, ettei verolautakunta ollut asiaa tutkinut; KHO 1956 II 615, jossa veronoikaisu ei tullut kyseeseen, koska verolautakunta oli tietoisesti jättänyt kysymyksen tutkimatta; KHO 1973 II 581, jossa verovelvollinen oli ilmoittanut äidiltään saamansa 8.000 markan avustuksen verovuoden tulonaan. Äidin verotuskunnan verolautakunta ei hyväksynyt avustusta äidin vähennyskelpoiseksi menoksi, minkä vuoksi avustusta ei katsottu verovelvollisen veronalaiseksi tuloksi. Lääninhallituksen hyväksyttyä kyseisen erän äidin vähennyskelpoiseksi menoksi, verolautakunta oli veronoikaisuin lukenut avustuksen verovelvollisen veronalaiseksi tuloksi. Koska verolautakunta oli säännönmukaista verotusta toimittaessaan tutkinut avustuksen luonteen, kumottiin toimitettu veronoikaisu; KHO 13.11.1979 t:4707, jossa ei ollut riidatonta, että verolautakunta olisi verotusta toimittaessaan katsonut osakekaupassa saadun voiton veronalaiseksi tuloksi. Kun verolautakunta oli kuitenkin tutkinut asian ja kun tässä tilanteessa ei voitu katsoa, että voitto olisi säännönmukaisessa verotuksessa jäänyt verottamatta laskuvirheeseen verrattavan erehdyksen vuoksi, veronoikaisu kumottiin.

kia lisäselvitystä verotuksen toimittavalle viranomaiselle oli kulloinkin asetettava[112].

Luottamuksensuojan lisääntymisen vastapainoksi veronoikaisulle varattua aikaa pidennettiin TOL:ssa siten, että se voitiin nyt toimittaa vielä toisenkin lähinnä seuraavan verotuksen yhteydessä. Jälkiverotus voitiin vanhaan tapaan toimittaa viitenä vuotena säännönmukaisen verotusvuoden jälkeen. Veronoikaisulle varatun ajan pidentämistä vuodella perusteltiin sillä, että virheet huomattiin usein vasta verotuksesta tehtävän valituksen yhteydessä[113] [114].

---

[112] Mainittakoon, että veronoikaisusta käytettiin lakitekstissä vielä nimitystä jälkiverotus. Myös nimitystä veronoikaisu käytettiin oikeuskirjallisuudessa. Veronoikaisussa, toisin kuin varsinaisessa jälkiverotuksessa, ei kuitenkaan voitu määrätä veronkorotusta. Ks. TOL 97 ja 98 §, Rekola: 1947 s. 499–504 sekä seuraavat oikeustapaukset: KHO 4.12.1944 n:o 2596, jossa verovelvollisen omistaman moottori- ja purjeveneen arvoa ei voitu myöhemmin määrätä suuremmaksi, koska niiden arvot oli jo varsinaisessa verotuksessa arvioitu; KHO 1941 II 87, jossa osakkeiden arvoa ei voitu myöhemmin korottaa, koska niiden arvo oli jo verotusta toimitettaessa arvioitu; KHO 1937 II 3492, jossa yhtiö oli vuodelta 1933 toimitettua verotusta varten antamaansa veroilmoitukseen liittänyt otteen voitto- ja tappiotilistään sekä sitä täydentävän luettelon tekemistään poistoista. Verolautakunta oli asiakirjojen mukaan tutkinut vähennysvaatimuksen ja sen hyväksynyt. ETOL 44 §:n nojalla ei ollut olemassa sellaista syytä, jonka perusteella vähennystä olisi voitu oikaista vuodelta 1934 toimitetun verotuksen yhteydessä; KHO 1946 II 566, jossa verolautakunta verotusta toimittaessaan oli osakkeiden arvoa laskiessaan erehdyksessä ottanut huomioon vain niiden kirjanpitoarvon. Verolautakunnan erehdyksen vuoksi veronoikaisu oli mahdollinen; KHO 1952 II 492, jossa veronoikaisua ei voitu toimittaa, kun ne erät, jotka olivat sen aiheuttaneet, oli veroilmoituksessa yksilöity; KHO 1953 II 581, jossa verolautakunnan oli katsottava säännönmukaista verotusta toimittaessaan tutkineen onnettomuudesta johtuneiden kulujen vähennyskelpoisuuden verotuksessa. Tapauksessa ei ollut esitetty syitä, joiden nojalla olisi voitu katsoa tapahtuneen laskuvirhe tai siihen verrattava erehdys, minkä vuoksi veronoikaisun edellytykset puuttuivat; KHO 1956 II 344, jossa jälkiverotukselle tai veronoikaisulle ei ollut edellytyksiä, kun yhtiö oli veroilmoituksessaan vähentänyt valtiolta saamiaan avustuksia vastaavan määrän omaisuudestaan ja verolautakunta oli, mikäli asiakirjat osoittivat, käsitellyt asian ja hyväksynyt yhtiön tekemän vähennyksen; KHO 1956 II 650, jossa erään kuluerän siirto verovuodelta 1950 seuraavalle verovuodelle kävi ilmi yhtiön veroilmoituksesta. Verolautakunnan oli katsottava vuoden 1951 säännönmukaisen verotuksen yhteydessä tutkineen kuluerän vähennyskelpoisuuden, minkä vuoksi veronoikaisun edellytykset puuttuivat; KHO 1959 II 10, jossa vaihto-omaisuusosakkeiden arvonkorotusta ei voitu jälkiverotuksin tai veronoikaisuin lisätä yhtiön tuloon, koska arvonkorotus ja sitä vastaava arvonjärjestelyerä oli todettavissa veroilmoitukseen liitetystä omaisuustaseesta; KHO 1960 II 768, jossa veronoikaisua ei katsottu mahdolliseksi, koska verovelvollinen oli veroilmoituksessaan vaatinut korkotulolle verovapautta, jonka verolautakunta oli myöntänyt; KHO 1979 II 611, jossa veronoikaisua ei voitu toimittaa, koska säännönmukaisessa kunnallisverotuksessa verottamatta jäänyt veikkausvoitto oli ilmoitettu veroilmoituksen päälomakkeen asianomaisessa kohdassa. Voimistuva luottamusperiaate käy hyvin esiin tapaukseen KHO 1946 II 488 liittyvästä A.R:n eriävästä mielipiteestä. Vrt. Andersson: 1979 s. 129 ja 130, Anttila: 1999 s. 416, Tarukannel-Jukarainen: 1999 s. 85 ja Äimä: 1998 s. 508, jonka mukaan luottamusperiaatetta on noudatettu maassamme jo 1930 -luvulla.

[113] Jälkiverotukselle varattu aika luettiin säännönmukaisen verotusvuoden päättymisestä lukien. Veronoikaisulle varattu aika puolestaan laskettiin verotuslain (1958/482) mukaan verotuksen toimittamisvuoden päättymisestä. Näin ollen palautetun verotuksen tai jälkiverotuksen yhteydessä verovelvollisen eduksi sattunut laskuvirhe tai siihen verrattava erehdys voitiin oikaista veronoikaisulla. KHO:n ratkaisun 1948 II 454 perusteella ei vielä voitu vetää näin pitkälle meneviä johtopäätöksiä (vrt. Andersson). Tapauksessahan toimitettiin vuonna 1943 vuoteen 1941 kohdistuva jälkiverotus, jota oikaistiin vuonna 1944. TOL 97 ja 130 §:n nojalla verovuoteen 1941 kohdistuva veronoikaisu voitiin toimittaa vielä vuonna 1944. Normaalina veronoikaisuaikana toimitettu jälkiverotus ei estänyt toimittamasta veronoikaisua. Tilanne muuttui verotuslain muutoksilla (1982/399 ja 1993/963), kun veronoikaisulle varattu määräaika ryhdyttiin laskemaan verotusvuoden päättymisestä. Nykyisin veronoikai-

Jo EETOL:n ja ETOL:n aikana *jälkiverotusoikeuden* katsottiin edellyttävän syyyhteyttä toisaalta antamatta jätetyn tai annetun puutteellisen tai väärän veroilmoituksen taikka muun tiedon tai asiakirjan sekä toisaalta liian alhaisen verotuksen välillä. Tämän perusteella oli syntynyt oikeuskäytäntöä, jonka mukaan jälkiverotusta ei voitu toimittaa, mikäli verotukseen vaikuttavan seikan voitiin katsoa selviävän veroilmoituksesta, muista annetuista tiedoista tai asiakirjoista taikka seikka muutoin oli ollut tai olisi pitänyt olla veroviranomaisten tiedossa. TOL:n säätämisen jälkeen em. *syy-yhteyden* vaatimukseen liittyvä oikeuskäytäntö vakiinnutti asemansa[115] [116]. Mikäli verovelvollinen oli asianmukaisesti täyttänyt ilmoitusvelvolli-

---

sulle ja jälkiverotukselle varattu määräaika lasketaan verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta lukien. Ks. Rekola: 1947 s. 503, 513, 514 ja 622, Andersson: 1964 s. 186–190, Andersson: 1979 s. 144 ja Andersson: 1996 s. 83.

[114] TOL:n aikana jälkiverotuksen ja veronoikaisun välinen suhde oli vielä jossain määrin selkiytymätön. Tapauksessa KHO 1952 II 389 (äänestys) verolautakunta oli jälkiverottanut vuonna 1950 verovelvollista vuodelta 1945. KHO katsoi, että samassa yhteydessä voitiin verovelvollisen vahingoksi oikaista vuoden 1945 verotusta vuonna 1946 toimitettaessa sattunut laskuvirhe. Sama periaate ilmenee myös tapauksesta KHO 1959 I 2–3 (äänestys). Vrt. KHO 1961 II 446 sekä KHO 1967 II 585.

[115] Ks. Rekola: 1947 s. 504–520, Andersson: 1964 s. 94–120, Andersson: 1968 s. 121–123, Savolainen-Teperi: 2000 s. 98 sekä seuraavat oikeustapaukset: KHO 1929 II 2736, 1933 II 3626, 1934 II 330, 1933 II 1, KHO 1937 II 2352, KHO 18.8.1941 n:o 2175, KHO 1948 II 10 ja KHO 1948 II 203 joissa kunnallisverotuksissa jälkitaksoitukset poistettiin, kun ne oli toimitettu sellaisten seikkojen perusteella, jotka olivat olleet tai joiden olisi pitänyt olla taksoitusviranomaisten tiedossa jo varsinaista taksoitusta toimitettaessa; KHO 1941 II 297, jossa osakkeiden myynnistä saatu voitto oli tullut vahvistetuksi tutkijalautakuntana toimineen kunnanvaltuuston päätöksellä. Tämän vuoksi jälkitaksoituksen edellytykset puuttuivat; KHO 1929 II 2287, jossa jälkiverotus poistettiin siltä osin, kuin verovelvollinen oli veroilmoituksessaan maininnut, että hänellä oli ollut tuloa tulo- ja omaisuusverolautakunnan jäsenyydestä, ja että hän piti sitä verovapaana; KHO 1930 I 59, jonka mukaan verotuslautakunta ei ollut oikeutettu toimittaessaan jälkiverotusta uudelleen arvioimaan veronalaista omaisuutta, koska sitä ei ollut virheellisesti verotuslautakunnalle ilmoitettu; KHO 1942 II 24, jossa jälkiverotus poistettiin, kun yhtiön tekemät siirrot rahastoihin olivat ilmenneet veroilmoituksista ja asiassa esitetyn selvityksen mukaan olleet verotusta toimitettaessa verolautakunnan tiedossa; KHO 1944 II 96, jossa jälkiverotusta ei voitu toimittaa myyntivoitosta, koska veroilmoituksessa oli mainittu palstojen myynnin tapahtuneen, vaikkakaan myyntivoittoa ei ollut ilmoitettu tulona; KHO 1957 II 274, jossa taksoituslautakunnan jälkitaksoittaessaan yhtiötä vuodelta 1952 toimitetun säännönmukaisen taksoituksen yhteydessä oli katsottava tutkineen ja ratkaisseen asian. Taksoituslautakunnalla ei siten ollut oikeutta vuodelta 1954 toimitetun säännönmukaisen taksoituksen yhteydessä toimittaa jälkitaksoitusta samojen erien osalta; KHO 1960 II 653, jossa osakkaille maksettuja matka- ja hankintakuluja ei voitu jälkiverottaa, koska ne olivat käyneet ilmi veroilmoituksesta; KHO 1964 II 503, jossa yhtiön pääosakas-toimitusjohtajaa oli verotettu arvioimalla. Jälkiverotusta ei enää voitu toimittaa sillä perusteella, että yhtiö oli maksanut osan hänen elantomenoistaan, minkä vuoksi jälkiverotus kumottiin perustevalituksen johdosta; KHO 1967 II 583, jossa jälkiverotusta tai veronoikaisua ei voitu toimittaa, koska verovelvollisen työnantajaltaan kuukausittain saamat matkakulukorvaukset oli merkitty verokirjaan, joka oli liitetty veroilmoitukseen; KHO 1975 II 565, jossa jälkiverotusoikeus oli olemassa, vaikka veroilmoituksen virhe oli ollut verotarkastajien tiedossa, kun verolautakunnalla ei ollut tätä tietoa säännönmukaista verotusta toimittaessaan; KHO 1961 II 327 ja KHO 1963 II 364, joissa taksoitus- tai verolautakunnan tietoisuus tosiseikoista poisti jälkiverotusoikeuden; KHO 1983 II 592, jossa muutoksenhakuviranomaisen tietoisuus tosiseikoista ei poistanut jälkiverotusoikeutta; KHO 1979 II 606 (äänestys), jossa yhtiö ei ollut esittänyt veroilmoituksensa yhteydessä investointirahastoista annetun lain 11 §:n 2 momentissa tarkoitettua selvitystä investointitalletuksesta. Lääninverolautakunnan olisi kuitenkin muun ohessa investointirahastosiirron määrän suuruuden takia pitänyt huomata mainittu puutteellisuus ja vaatia investointitalletusta koskeva selvitys. Kun yhtiö ei ollut siten jäänyt säännönmukaisessa

suutensa, oli hänellä oikeus luottaa siihen, että veroviranomainen oli tutkinut esitetyt selvitykset asianmukaisella huolellisuudella. Jos näin ei ollut tapahtunut, ei jälkiverotusta voitu toimittaa. Mikäli veroviranomaiset olivat pyytäneen lisäselvitystä, oli se jo tuolloin vahva osoitus siitä, että verolautakunta oli tutkinut asian. Asian selvittämisvelvollisuus tarjosi tässäkin aiempaa enemmän oikeutta verovelvolliselle[117].

Ennen TOL:n säätämistä jälkiverotuksen toimittaminen edellytti, että verovelvollinen oli jättänyt antamatta veroilmoituksen tai että hän oli antanut puutteellisen tai väärän veroilmoituksen taikka muun tiedon tai asiakirjan. Luottamuksensuojan lisääntymisen vastapainoksi *jälkiverotuksen edellytyksiä laajennettiin* TOL:ssa siten, että jälkiverotusoikeus koski aikaisemman lisäksi tapauksia, joissa verovelvollinen oli antanut erehdyttävän veroilmoituksen taikka muun tiedon tai asiakirjan. Edellä mainitut jälkiverotuksen edellytykset ovat samanlaiset nykyisinkin. Kuolinpesään kohdistuva jälkiverotus voitiin toimittaa vielä toisenakin vuonna sen vuoden päättymisestä, jona perukirja oli annettu perintöverolautakunnalle[118].

ETOL:n mukaan vain valtionasiamiehellä oli ollut oikeus valittaa valtion puolesta tarkastuslautakuntaan ensi asteen verotuspäätöksestä. TOL:ssa annettiin myös verotarkastajalle vastaava oikeus, mistä oli tosin säädetty jo välittömän valtionverotuksen tarkastamisesta annetun lain (1942/605) 2 §:ssä. Valtionasiamiehen tehtävä-

---

verotuksessa verottamatta VerL 83 §:ssä mainitusta syystä, ei oikeutta jälkiverotuksen toimittamiseen ollut; KHO 1986 II 580 (äänestys), jossa vaimoa voitiin jälkiverottaa puolisoitten yhdessä omistaman liikehuoneiston vuokratulosta, kun se oli ilmoitettu vain miehen veroilmoituksessa, vaikka oikea omistussuhde olisi ilmennyt aikanaan verolautakunnalle annetusta leimaverolaskelmasta ja asuntoosakeyhtiön verolomakkeesta; KHO 5.5.1986 t:1628, jossa verovelvollinen oli veroilmoituksessaan ilmoittanut saatavansa määrän yhtiöltä todellista pienempänä, mikä vaikutti jälkiverotuksin tuloon lisättyyn määrään. KHO katsoi, ettei sillä seikalla, että yhtiön veroilmoituksesta oli ilmennyt saatavan oikea määrä, ollut sellaista vaikutusta, että verolautakunnan olisi katsottava tutkineen asian ja että jälkiverotuksen edellytykset siten puuttuisivat.

[116] Verovelvollisen laiminlyönnin ja liian alhaisen verotuksen välistä syy-yhteyttä arvioitaessa voidaan modifioituna noudattaa samantyyppisiä kausaalisuusteorioita kuin rikos- ja siviilioikeudessakin. Vero-oikeudessa syy-yhteyden vaatimusta on kuitenkin tulkittu huomattavasti tiukemmin kuin perinteisessä conditio sine qua non -teoriassa. Veroviranomaisen laiminlyönti katkaisee helposti syy-yhteyden verovelvollisen virheen ja liian alhaisen verotuksen välillä. Ruotsissa oikeuskäytäntö kehittyi sellaiseksi, että syy-yhteyden vaatimusta tulkittiin jälkiverotustapauksissa lievemmin kuin meillä. Ks. Andersson: 1964 s. 42 ja 94 ss. sekä Savolainen–Teperi: 2000 s. 100.

[117] Ks. seuraavat oikeustapaukset: KHO 5.3.1945 n:o 683, jossa yhtiötä ei voitu jälkiverottaa myyntivoitosta, kun se oli edellisen vuoden verotuksen yhteydessä taksoituslautakunnan tiedustelun johdosta ilmoittanut myyneensä kiinteistönsä, vaikkei veroilmoituksessa ollut tästä mainintaa; KHO 1961 II 37, jossa verolautakunta oli kirjallisesti vaatinut verovelvolliselta erittelyn jälkiverotuksen perustana olleista menoista. Kun verolautakunnan oli katsottava säännönmukaisessa verotuksessa tutkineen verovelvollisen vähennysvaatimuksen ja sen hyväksyneen, jälkiverotus kumottiin tältä osin; sekä KHO 1966 II 612, jossa ei katsottu olevan oikeutta jälkiverotukseen tai veronoikaisuun, koska veroilmoituksen liitteestä ja verovelvollisen tiedustelun johdosta antamasta vastauksesta oli käynyt ilmi, ettei asuinhuoneistojen pinta-ala ollut 70 % kokonaispinta-alasta. Vrt. Savolainen–Teperi: 2000 s. 101–104, 143 ja 144, jossa mm. todetaan, että nykyinen tiukka, veroviranomaisille asetettu tutkimisvelvollisuus tulee suosimaan huolimatonta ja epärehellistä ilmoitusmenettelyä.

[118] Ks. Rekola: 1947 s. 506–508, 520 ja 521, TOL 98 ja 99 §. Vrt. ETOL 44 §, VerMenL (1995/1558) 57 § ja Savolainen–Teperi: 2000 s. 59 ss.

nä oli mm. antaa verotarkastajalle tämän vaatimat tiedot. Verotarkastajalle annettiin vielä valtionasiamiehen ohella oikeus vaatia KHO:lta koko toimitetun verotuksen kumoamista[119].

Muutoksenhaussa oli vähitellen vakiintumassa *reformatio in pejus -kiellon* noudattaminen. Aikaisemmin valitusaste oli erityistilanteissa saattanut muuttaa verotusta muutoksenhakijan vahingoksi. Lisäksi oli katsottu, että verotuksen toimittava lautakunta saattoi myös korottaa veron määrää, kun asia oli palautettu sille verovelvollisen valituksesta. Vähitellen näistä tulkinnoista luovuttiin. Verotusta voitiin muuttaa vain siltä osin, kuin oikeusvoimavaikutusta ei ollut syntynyt. Palautustapauksissa poikkeuksen muodostivat sellaiset tilanteet, joissa oli olemassa jälkiverotuksen tai veronoikaisun edellytyksiä. Muutoksenhakuaste saattoi kuitenkin nojautua sellaisiin absoluuttisluontoisiin prosessuaalisiin säännöksiin, jotka alempi aste oli muutoksenhakijan eduksi sivuuttanut. Valitusviranomainen saattoi lisäksi muutoksenhakijan eduksi korjata teknisluonteisia laskuvirheitä, vaikkei muutoksenhakija niihin ollut vedonnutkaan. Vastaava virhe voitiin korjata myös muutoksenhakijan vahingoksi, kunhan kokonaisveron määrä ei noussut[120] [121].

Tarkastuslautakunnassa oli nyt puheenjohtaja sekä vähintään kolme ja enintään viisitoista muuta jäsentä. Jaostossa oli neljä jäsentä, joista yksi toimi puheenjohta-

---

[119] Ks. TOL 102 ja 106 §, TOA 31 § 8 kohta ja Rekola: 1947 s. 531. Vrt. ETOL 49 (1942/339) sekä 58 § (1924/306). Vaikka koko verotuksen kumoamista ei ollut vaadittu TOL 106 §:ssä säädetyssä 20 päivän määräajassa, voitiin tällaista kumoamista hakea jo ETOL:n aikana vakiintuneen oikeuskäytännön perusteella oikeudenkäymiskaaren 31 luvun yleisten tuomionpurkua koskevien säännösten nojalla. Ks. Rekola: 1947 s. 575 ja 581.

[120] Ks. Tarjanne: 1939 s. 311, Rekola: 1947 s. 539 ja 540, Andersson: 1964 s. 19–21, Andersson: 1979 s. 181–183 sekä seuraavat oikeustapaukset: KHO 1927 II 1304, KHO 1927 II 1309, KHO 1927 II 2559, KHO 1928 II 2101, KHO 1931 II 925 ja KHO 1931 II 1356 (kunnallistaksoitus), joissa veron määrää ei verovelvollisen valittaessa korotettu, kun veronsaajan puolesta ei ollut valitettu; KHO 1928 II 2278, jossa kunnallisveron määrää ei alennettu, koska vain kunta oli hakenut muutosta; KHO 1936 II 1188, jossa verovelvollisen valituksesta alennettiin tuloa, mutta samalla poistettiin viran puolesta vähennys, jonka taksoituslautakunta oli myöntänyt virheellisesti; KHO 1943 II 615, jossa laskuvirheeseen verrattavaa erehdystä ei voitu korjata verovelvollisen vahingoksi tämän valittaessa; KHO 1943 II 797 (äänestys), jossa liikevaihtoveron määrää voitiin korottaa, kun asia oli palautettu verovelvollisen valituksen johdosta; KHO 1930 I 63 (äänestys), jossa tarkastuslautakunta saattoi korottaa tulo- ja omaisuusveron yhteenlaskettua määrää verovelvollisen valittaessa, kun omaisuusveron alennuksesta seurasi tätä suurempi tuloveron kasvu; sekä KHO 1940 II 709 ja 1933 II 2903 (äänestys), joissa päädyttiin vastakkaiselle kannalle kuin tapauksessa KHO 1930 I 63; KHO 1941 II 482, jossa virheellisen asteikon käyttämisestä aiheutunut liiallinen verotus alennettiin, vaikkei siitä ollut valituksessa huomautettu; KHO 1942 II 401, jossa KHO pysytti tarkastuslautakunnan päätöksen lopputuloksen voimassa, koska verovelvollisen valituksen hyväksyminen olisi merkinnyt veromäärän suurenemista; sekä KHO 1946 II 410, jossa taksoitusta ei muutettu verovelvollisen valittaessa, koska tulon alennus oli pienempi kuin verovelvollisen hyväksi tehty laskuvirhe.

[121] Todettakoon, että meillä verotuspäätöksen oikeusvoiman on jo pitkään katsottu kohdistuvan varsin tiukasti paitsi verotettavan tulon ja varallisuuden loppusummaan myös niiden yksittäisiin osatekijöihin. Poikkeuksen muodostavat lähinnä laskuvirhetapaukset. Sen sijaan Ruotsissa oikeusvoiman katsottiin pitkään kohdistuvan ainoastaan veron loppusummaan, mikä edisti materiaalista totuutta prosessuaalisen totuuden kustannuksella, lisäsi viranomaisaloitteisen selvitystyön merkitystä ja mahdollisti kanteenmuutokset vielä ylimmässäkin oikeusasteessa. Ks. Andersson: 1964 s. 12–14, 16–19, 87 ja 88.

jana. Tarkastuslautakunnassa valtion etua valvoi yksi tai useampia tarkastusasiamiehiä. *Tarkastusasiamiehellä oli oikeus ottaa osaa asian käsittelyyn mutta ei, toisin kuin valtiovarainministeriön määräämällä jäsenellä aikaisemmin, päätöksen tekemiseen*. Myös tämä säännös korosti osapuolten yhdenvertaista asemaa ja käsittelymenetelmää. Tarkastusasiamiehellä oli oikeus, samoin kuin valtiovarainministeriön määräämällä jäsenellä aikaisemmin, valittaa valtion puolesta tarkastuslautakunnan päätöksestä. Myös verotarkastajalla oli valitusoikeus välittömän valtionverotuksen tarkastamisesta annetun lain (1942/605) 2 §:n nojalla. Aikaisemmin tarkastuslautakunnan ja sen jaostojen puheenjohtajan sekä yhden jäsenen oli määrännyt valtiovarainministeriö ja muut jäsenet lääninhallitus verotuslautakuntien ehdottamista henkilöistä. Nyt tarkastuslautakunnan kaikki jäsenet ja tarkastusasiamiehet määräsi valtiovarainministeriö. Jäsenten ei enää tarvinnut olla läänin eri osista eikä edustaa eri verovelvollisryhmiä. Uudistus painotti tarkastuslautakuntien asiantuntemusta niiden paikallistuntemuksen kustannuksella. *Uusi nimitysjärjestys edisti tarkastuslautakuntien puolueettomuutta,* koska verotuslautakuntien ehdottamat jäsenet olivat ETOL:n aikana tavallisesti olleet verotuslautakuntien jäseniä[122] .

> Tarkastuslautakunta tai sen jaosto oli päätösvaltainen, kun puheenjohtaja ja vähintään kaksi kolmasosaa muista jäsenistä sekä tarkastusasiamies olivat läsnä. Aikaisemmin jaostossa ratkaistava asia tuli erimielisyyden sattuessa siirtää koko lautakunnan päätettäväksi. Nyt asia tuli siirtää koko lautakunnan ratkaistavaksi myös silloin, kun lautakunnan tai jaoston puheenjohtaja taikka tarkastusasiamies katsoi sen tarpeelliseksi[123] .

Asian selvittäminen tarkastuslautakunnassa säilyi pääosin ennallaan. *Tarkastuslautakunnan puheenjohtajan tehtävänä oli edelleen pitää huolta siitä, että valitukset valmisteltiin esiteltäviksi ja että tätä varten hankittiin mahdollisesti tarvittavat lisäselvitykset*[124] . Ehkä tärkein muutos tapahtui siinä, että tarkastuslautakunta saattoi toimittaa asiassa suullisen kuulustelun asianomaisen pyynnöstä. Viran puolesta tarkastuslautakunta ei voinut suullista kuulustelua järjestää. Pyyntöön oli yleensä suostuttava, paitsi silloin, kun pyynnön perusteluista ilmeni, että esitettäväksi aiottu selvitys oli asiaan vaikuttamatonta. *Suullinen kuulustelu* oli poikkeus siitä pääsäännöstä, jonka mukaan tarkastuslautakunnan kokoukset olivat suljettuja. Tarkastusasiamies edusti valtiota tällaisessa suullisessa kuulustelussa. Mainittakoon, että suullinen kuulustelu voitiin järjestää myös KHO:ssa, jossa sen toimitti esittelijä eikä tuomioistuin. Tarkastuslautakunnassa, samoin kuin KHO:ssakin, voitiin täydentävinä säännöksinä noudattaa soveltuvin osin OK:sta johdettuja periaatteita. Lisäksi se viranomainen, jossa asia oli vireillä verotusta tai muutoksenhakua varten, saattoi myöntää verovelvolliselle, valtionasiamiehelle, tarkastusasiamiehelle

---

[122] Ks. HE 77/1943 vp./A I–II, s. 13, TOL 67, 68, 70 ja 104 § sekä Rekola: 1947 s. 388, 410–414 ja 531. Vrt. ETOL 50 (1924/306 ja 1942/339), 52 (1924/306) ja 57 § (1942/339).
[123] Ks. TOL 69 § ja vrt. ETOL 54 § (1942/339).
[124] Ks. TOA 40 § ja Rekola: 1947 s. 563 ja 564.

tai verotarkastajalle oikeuden kuulustuttaa todistajia siinä yleisessä alioikeudessa, missä se saattoi sopivasti käydä päinsä. Näin ollen todistajan valallinen kuuleminen edellytti osapuolen aloitetta, mutta veron määräävä viranomainen päätti asiasta lopullisesti. Vastaava säännös oli jo aikaisemmin ollut KHOL (1918/74) 15 §:ssä ja lääninhallituksesta annetun asetuksen (1937/85) 24 §:n 1 momentissa[125].

ETOL:n mukaan verolippu oli maksuunpanon väline, joka kirjoitettiin vasta sen jälkeen, kun valitusaika oli kulunut umpeen tai, jos verotuksesta oli valitettu tarkastuslautakunnalle, kun tarkastuslautakunta oli valituksen ratkaissut. TOL:n mukaan verolautakunnan puheenjohtaja kirjoitutti heti verolipun. Veroliput oli lähetettävä verovelvollisille ennen veroluettelon lyhennysotteen nähtävillepanoa. Verolippuun oli merkittävä mm. tieto säännönmukaisen muutoksenhakuajan päättymisestä. Tieto voitiin merkitä *valitusosoituksen* muotoon. Uudistuksella pyrittiin vähentämään perustevalitusten lukumäärää[126].

Jo EETOL:n mukaan verovelvollisella oli oikeus saada ote verotus- ja tarkastuslautakunnan pöytäkirjasta. Nyt säännöstä täydennettiin siten, että verovelvollisella oli oikeus saada myös *jäljennös asiassa annetuista lausunnoista ja vastineista* sekä verovelvollisen liikekirjojen, muiden asiakirjojen sekä varaston tarkastuksessa laaditusta kertomuksesta, mikäli ne koskivat hänen omaa verotustaan. Valtiovarainvaliokunta tähdensi lakiesitystä tältä osin käsitellessään, että verovelvollisella oli oikeus saada *pöytäkirjanote* niin täydellisenä, että siitä aina, kun veroilmoituksesta oli poikettu, kävi ilmi syy siihen. Valiokunta edellytti, että tästä tuli ottaa nimenomainen säännös lain nojalla annettavaan asetukseen. Itse asiassa lähes vastaava säännös oli ollut jo EETOL:ssa. *Vero- ja tarkastuslautakunnan puheenjohtajan oli nyt aina liitettävä lautakunnan päätöksestä tehtyyn valitukseen myös oma lausuntonsa,* kun se aikaisemmin oli tullut antaa vain vaadittaessa. Vastaava velvollisuus koski myös lääninverolautakunnan puheenjohtajaa[127].

---

[125] Hallitus oli esityksessään ehdottanut, että veroilmoituksen antaja olisi verotarkastajan vaatimuksesta ollut velvollinen oikeudessa valallaan vahvistamaan, että hänen verotusta varten antamansa tiedot olivat oikeat. Säännösehdotus oli lainattu omaisuudenluovutusverotuksesta ja ulosottomenettelystä. Valtiovarainvaliokunnassa sekä valaa että todistajan kuulustuttamista koskevat säännökset poistettiin lakiesityksestä. Valtiovarainvaliokunnan kanta ei ollut kuitenkaan yksimielinen. Lopulta suuren valiokunnan mietinnön mukaisesti lakiin otettiin vain todistajan kuulustuttamista koskeva säännös. Ks. HE 77, s. 14, 15 ja 36 (125 ja 126 §), VaVM 41, s. 4 ja 17 (II vastalause), SuVM 84 ja SuVM 84a/1943 vp./A I–II, TOL 102 § 3 mom, 125 §, TOA 29 § 3 kohta, 31 § 6 kohta, 39 § 2 kohta, 41 § 2 kohta ja 66 §, Rekola: 1947 s. 414, 529, 564, 565, 569 ja 616–618 sekä Kauppi: 1950 s. 208, 220 ja 221.

[126] Ks. TOL 101 §, TOA 30 § 1 mom 14 kohta ja 59 §, Tarjanne:1939 s. 283, Rekola: 1947 s. 526, 527 ja 552 sekä Kauppi: 1950 s. 305. Vrt. ETOL 7 luvun säännökset.

[127] Ks. VaVM 41/HE 77/1943 vp./A I–II, s. 4, TOL 102 § 2 mom, 104 § 3 mom ja 119 §, TOA 30 § 19 kohta, 32 ja 37 § sekä Rekola:1947 s. 407, 544, 660 ja 666. Vrt. EETOL 46, 54 ja 67 §, ETOL 49 § 2 mom (1942/339), 39 § 13 kohta (1924/306), 51 § 3 kohta (1924/306), 57 § 2 mom (1942/339) ja VerL (1958/482) 130 §.

Vero- tai tarkastuslautakunnan pöytäkirjasta tai lautakunnan hallussa olevasta muusta asiakirjasta yksityiselle kirjoitettavasta jäljennöksestä tai otteesta voitiin nyt periä lunastusta, muttei edelleenkään leimaveroa. Ks. HE 77, s. 14 ja VaVM 41, s. 4/1943 vp./A I–II, TOL 120 § ja TOA 64 §. Vrt. ETOL 68 § (1924/306 ja 1933/324).

6.7. YHTEENVETO

TOL:n mukaan veropiirinä oli pääsääntöisesti kunta. Ehdotuksista huolimatta veropiirejä ei haluttu laajentaa, koska tämä olisi todennäköisesti heikentänyt verolautakuntien paikallistuntemusta. Verolainsäädäntömme oli jo etenkin kirjanpitovelvollisten osalta käynyt varsin monimutkaiseksi, mikä edellytti verotuksen toimittavilta viranomaisilta erityistaitoja. TOL:ssa kirjanpitovelvollisten verotus järjestettiin lopulta siten, että kuhunkin lääniin voitiin tätä tarkoitusta varten asettaa erityinen verolautakunta, joka sai nimekseen lääninverolautakunta.

TOL:ssa virallisperiaatteen kehitys oli tullut murrosvaiheeseen, joka katkaisi useita vuosikymmeniä jatkuneen yhdensuuntaisen trendin. TOL:a valmisteltaessa oli tavoitteena luoda lautakunnista aikaisempaa puolueettomampia elimiä. Tämä oli tarkoitus saavuttaa mm. siten, että valtion edun valvominen ja tähän liittyvä asian selvittäminen olisi uskottu vero- ja tarkastuslautakunnista erillisille viranomaisille. TOL:ssa ei rajoitettu valtionasiamiehen oikeutta ottaa osaa päätöksentekoon. Näin ollen asianosaisten aseman yhdenvertaistaminen verolautakunnassa jäi toteutumatta. TOA:ssa ja valtiovarainministeriön antamassa ohjeistuksessa oli havaittavissa aikaisempaan verrattuna uudenlainen korostus, jonka mukaan valtionasiamiehen tuli tarvittaessa oma-aloitteisestikin hankkia sellainen lisäselvitys, joka takasi oikean lopputuloksen verotuksessa tai siitä tehtyä valitusasiaa ratkaistaessa.

Sosiaalisten vähennysten eriytyminen ja monipuolistuminen jatkui myös TOL:ssa. Sosiaalisiin vähennyksiin liittyvä suuri julkinen intressi ja veroviranomaisille annettu entistä laajempi harkintavalta edellyttivät verovelvollisten olosuhteiden tarkkaa tuntemista. Kehityksen luonnollinen lopputulos oli se, että sosiaalisia vähennyksiä ryhdyttiin vähitellen myöntämään viran puolesta.

ETOL:n mukaan ilmoitusvelvollisuus syntyi vasta sitten, kun verovelvollinen arvioi olevansa veronmaksuvelvollinen. TOL:n mukaan ilmoitusvelvollisuuden syntymiseen riitti se seikka, että verovelvollisella oli verovuonna ollut veronalaista tuloa tai omaisuutta. Veroilmoituksen luonteesta vakiintui oikeuskirjallisuudessa käsitys, jonka mukaan ilmoitusta oli pidettävä pikemminkin tiedon- kuin tahdonilmaisuna. Tämä merkitsi mm. sitä, että verotuksen toimittavan elimen tuli, mikäli tosiseikat sitä edellyttivät, poiketa annetusta veroilmoituksesta verovelvollisen eduksi.

Lakiin sisältyi useita muutoksia, joilla verovelvollisten ja ulkopuolisten ilmoitusvelvollisuutta lisättiin. Veroilmoitusten informaatioarvon parantamiseksi TOA:ssa annettiin varsin yksityiskohtaisia liitetietovaatimuksia etenkin kirjanpitovelvollisten osalta. Lisäksi TOA:ssa annettiin varsin yksityiskohtaisia määräyksiä kirjanpitotavasta. ETOL:n mukaan pelkästään vero- ja tarkastuslautakunnan puheenjohtajilla ollut oikeus vaatia verovelvollisilta ja ulkopuolisilta tarpeellista lisäselvitystä ulotettiin koskemaan myös verotarkastajia ja muita valtiovarainministeriön veroasiainosaston virkamiehiä. Samanlainen toimivaltaisten viranomaisten laajennus toteutettiin myös verotarkastuksen toimittamiseen oikeutettujen viran-

omaisten kohdalla. TOL:n mukaan verotarkastusta ei enää voitu antaa verotuskoneistosta erillisen verotus- tai tarkastuslautakunnan hyväksymän henkilön toimitettavaksi.

TOL:ssa verotarkastajien ja muiden valtiovarainministeriön veroasiainosaston virkamiesten käyttöön annettiin varsin laaja sivullisten erityinen tiedonantovelvollisuus. Lainuudistusten myötä näiden virkamiesten tiedonsaantioikeus muuttui laajemmaksi kuin verolautakunnan vastaava oikeus. Säännösmuutokset olivat periaatteellisesti hyvin merkittäviä siksi, että verotarkastajalla oli oikeus hakea muutosta verolautakunnan ja tarkastuslautakunnan päätökseen ja vaatia KHO:lta koko toimitetun verotuksen kumoamista. Verotarkastajien ja muiden valtiovarainministeriön veroasiainosaston virkamiesten tiedonsaantioikeuden laajennuksen suurin käytännön merkitys oli siinä, että vero- ja tarkastuslautakunnilla, niiden puheenjohtajilla sekä valtion- ja tarkastusasiamiehillä oli oikeus saada näiltä viranomaisilta virka-apua.

Kuulemisvelvollisuutta koskevat säännökset olivat aikaisemmin kehittyneet oikeuskäytännössä. Vertailuarviota ja selvittämätöntä omaisuuden lisäystä koskeneet määräykset olivat siinä suhteessa hyvin edistyksellisiä, että niissä ensi kerran nimenomaisesti säädettiin verovelvollisen kuulemisesta. Mikäli kuuleminen oli laiminlyöty, voitiin verotus kumota ja asia palauttaa verolautakunnalle uudelleen käsiteltäväksi. Kuulemisvelvollisuuden merkityksen kasvu oli Ruotsista saadun esimerkin mukaisesti selvästi havaittavissa oikeuskirjallisuudessa[128] .

Kontradiktorisuutta tehosti TOL:n säännös, jonka mukaan verovelvollisella oli oikeus saada vero- ja tarkastuslautakunnan pöytäkirjanotteen ohella jäljennös asiassa annetuista lausunnoista ja vastineista sekä verotarkastuksessa laaditusta kertomuksesta, mikäli ne koskivat hänen omaa verotustaan. Verovelvollisella oli oikeus saada pöytäkirjanote niin täydellisenä, että siitä aina, kun veroilmoituksesta oli poikettu, kävi ilmi syy siihen. Vero- ja tarkastuslautakunnan puheenjohtajan oli nyt aina liitettävä lautakunnan päätöksestä tehtyyn valitukseen myös oma lausuntonsa, kun se aikaisemmin oli tullut antaa vain vaadittaessa. Vastaava velvollisuus koski myös lääninverolautakunnan puheenjohtajaa.

Jo EETOL:n ja ETOL:n aikana jälkiverotusoikeuden katsottiin oikeuskäytännössä edellyttävän syy-yhteyttä. TOL:n säätämisen jälkeen syy-yhteyden vaatimukseen liittyvä oikeuskäytäntö vakiinnutti asemansa sekä jälkiverotuksessa että veronoikaisussa. Mikäli verovelvollinen oli asianmukaisesti täyttänyt ilmoitusvelvollisuutensa, oli hänellä oikeus luottaa siihen, että veroviranomainen oli tutkinut esitetyt selvitykset asianmukaisella huolellisuudella. Mikäli näin ei ollut tapahtunut, ei jälkiverotusta eikä veronoikaisua voitu toimittaa.

Verolautakunnan tutkimisvelvollisuutta ohjannut lain 95 §:n 1 momentti muistutti sanamuodoltaan edeltäjäänsä. Merkittävä muutos aikaisempaan verrattuna tapahtui siinä, että verotuksessa tuli lakitekstin mukaan ottaa huomioon sekä valtion

---

[128] Ks. Kauppi: 1950 s. 228 ja 229.

että verovelvollisen etu. Aikaisemmasta poiketen säännös korosti selväsanaisesti sekä oikeudenmukaisuuden että puolueettomuuden vaatimusta. Säännöksen sanamuodossa tapahtunut muutos oli yhdenmukainen sen kehityspiirteen kanssa, jonka mukaan käsittelymenetelmää pyrittiin vähitellen voimistamaan tutkintamenetelmän rinnalla.

TOL:ssa oli selvästi havaittavissa se piirre, että tuloverotuksessa esiintyvät erilaiset tilanteet edellyttivät useita tutkimisvelvollisuutta osoittavia säännöksiä. Ulkomaalaisesta riippuvan liikkeen verotusta uudistettiin siten, että veroviranomaisten näyttövelvollisuutta vähennettiin ja harkintavaltaa tulon arvioimisessa lisättiin. Uudessa säännöksessä oli sekä arvioverotuksen että kunnallistaksoituksessa sovelletun harkintataksoituksen piirteitä. EETOL:n ja ETOL:n aikana syntyneen oikeuskäytännön perusteella TOL:iin lisättiin nimenomainen säännös peitellystä osingonjaosta. TOL:n veronkiertosäännös muistutti suuresti kunnallisverotuksessa aikaisemmin säädettyä vastaavaa normia. Epäselvän oikeustilan poistamiseksi TOL:iin lisättiin vertailuarvion toimittamista ja selvittämättömän omaisuuden lisäyksen verottamista koskevat säännökset. Kaikki em. säännökset olivat virallisperiaatteen kehityksen kannalta merkittäviä, koska veroviranomaisten tehtävänä oli lähtökohtaisesti näyttää toteen niiden soveltamisedellytykset. Niiden käyttäminen edellytti suurempaa viranomaisaloitteisuutta kuin 95 §:n 1 momentin pääsäännös.

TOL:ssa oli havaittavissa piirteitä, jotka osoittivat viranomaisten informointivelvollisuuden lisääntymistä. Merkittävin uudistus toteutettiin siten, että verovelvolliselle ennen veroluettelon lyhennysotteen nähtävillepanoa lähetettävään verolippuun oli merkittävä mm. tieto säännönmukaisen muutoksenhakuajan päättymisestä. Tieto voitiin merkitä valitusosoituksen muotoon. Uudistuksella pyrittiin vähentämään perustevalitusten lukumäärää.

TOL:ssa verolautakuntien ja tarkastuslautakuntien välille haluttiin tehdä selvä ero. Vielä ETOL:n aikana tarkastuslautakuntakin oli toiminut muodollisesti verotusviranomaisena, mutta nyt siitä tehtiin hallintoviranomaisista ja näiden antamista ohjeista riippumaton valitusviranomainen. Tarkastuslautakunnassa valtion etua valvoi yksi tai useampia tarkastusasiamiehiä. Tarkastusasiamiehellä oli oikeus ottaa osaa asian käsittelyyn mutta ei, toisin kuin valtiovarainministeriön määräämällä jäsenellä aikaisemmin, päätöksen tekemiseen. Tarkastuslautakuntien uusi nimitysjärjestys lisäsi niiden puolueettomuutta. Tarkastuslautakunnissa osapuolten yhdenvertaisuus ja käsittelymenetelmä toteutuivat verolautakuntia tehokkaammin. Muutoksenhaussa oli vähitellen vakiintumassa reformatio in pejus -kiellon noudattaminen, mikä rajoitti valitusviranomaisen tai verotusta uudelleen toimittavan veroviranomaisen tutkimisvallan laajuutta ja korosti asianosaisten esittämien vaatimusten painoarvoa muutoksenhaussa.

7. Kunnallislainsäädännössä tapahtuneita muutoksia

7.1. MUUTOKSENHAKUOIKEUDEN KEHITYKSESTÄ KUNNALLISVEROTUKSESSA

7.1.1. Vuoden 1917 kunnallislait

Kun sosiaalidemokraatit olivat saaneet vuoden 1916 vaaleissa ehdottoman enemmistön eduskuntaan, oli luonnollista, että heidän toimestaan ryhdyttiin tarmokkaasti ajamaan kunnallislainsäädännön uudistamista. Uudistustyö lähti vuoden 1917 ensimmäisillä valtiopäivillä liikkeelle edustaja Anton Huotarin ym. tekemän eduskuntaesityksen pohjalta. Eduskuntaesityksen seurauksena kunnallislainsäädäntöä muutettiin 27.11.1917 annetuilla laeilla. Tällöin annettiin mm. maalaiskuntain kunnallislaki ja kaupunkien kunnallislaki (AsK 1917/108)[1].

> Kunnallisverotusta ei vielä tällöin päästy uudistamaan, koska tarvittavat lainvalmistelutyöt olivat tekemättä. Lait eivät siten olleet kovinkaan tärkeitä verotuksen kannalta, vaan niiden avulla toteutettiin kunnallisen äänioikeuden uudistaminen sekä valtuustojärjestelmä. Laeilla kumottiin suurin osa vuonna 1898 annetun MKunA:n ja vuonna 1873 annetun KKunA:n säännöksistä. Verotusta koskeneet ensiksi mainitun asetuksen 6 luku ja viimeksi mainitun asetuksen 5 luku pysytettiin pääosin voimassa[2].

Maalaiskunnassa tärkeimmäksi päättämisvaltaa käyttäväksi elimeksi tuli *kunnanvaltuusto* ja kaupungissa vastaavasti *kaupunginvaltuusto*[3]. MKunA 6 luvussa mainitut kuntakokouksen ja sen esimiehen tehtävät siirtyivät nyt kunnanvaltuustolle ja sen puheenjohtajalle. KKunA 5 luvussa mainitut raastuvankokouksen tehtävät puolestaan siirtyivät kaupunginvaltuustolle. Näin ollen kunnanvaltuuston tehtävänä oli mm. valita taksoituslautakuntana toimivan kunnallislautakunnan ns. lisäjäsenet tai

---

[1] Eduskunta hyväksyi maalaiskuntain kunnallislain, kaupunkien kunnallislain, lain kansanäänestyksestä sekä kunnallisen vaalilain vuoden 1917 ensimmäisillä valtiopäivillä 14.7.1917. Vuoden 1917 toisilla valtiopäivillä 15.11.1917 eduskunta päätti toistaiseksi itse käyttää sitä valtaa, joka voimassa olleiden säännösten mukaan oli kuulunut keisarille. Eduskunta vahvisti lait lopullisesti vasta 16.11.1917. Kunnallislakien oli määrä astua voimaan 1.1.1918. Ks. eduskuntaesitysmietintö 5/1917 vp./A V, 1917 II vp./Ptk I, s. 145 ja 163–165, Ståhlberg: 1926 s. 21 ja 22, Soikkanen: 1966 s. 483–488 sekä maalaiskuntain kunnallislaki 89 § ja kaupunkien kunnallislaki 55 §.

[2] Ks. Suomen Eduskunnan ehdotukset/eduskuntaesitysmietintö 5/1917 vp./A V, s. 1–3, maalaiskuntain kunnallislaki 88 § ja kaupunkien kunnallislaki 55 §.

[3] Ks. maalaiskuntain kunnallislaki 4 § 1 mom ja 2 luku sekä kaupunkien kunnallislaki 4 § 1 mom ja 2 luku.

erillisen taksoituslautakunnan jäsenet ja tutkijalautakunnan jäsenet taikka tutkia itse taksoitusluetteloa vastaan tehdyt muistutukset. Kaupunginvaltuuston tehtäviin kuului mm. valita taksoituslautakunnan jäsenet sekä maistraatin jäsenmäärään verrattuna kaksinkertainen lukumäärä tutkijalautakunnan jäseniä[4].

Maalaiskunnissa verovelvollisella oli oikeus valittaa tutkijalautakunnan päätöksestä maalaiskuntain kunnallislain mukaan. Valitusmenettely oli samankaltainen kuin MKunA:ssa oli säädetty. Valitus oli valittajan itsensä tai hänen laillisesti valtuuttamansa asiamiehen annettava läänin kuvernöörinvirastoon Ahvenanmaalla ja Lapin kihlakunnassa 45:n ja muualla 30 päivän kuluessa tutkijalautakunnan päätöksen julistamispäivästä[5].

Kuvernöörin oli hankittava kunnallisviranomaisen selitys tai lausunto tutkijalautakunnan puheenjohtajan välityksellä samanlaista menettelyä noudattaen kuin aiemminkin. Selityksen johdosta saattoi olla tarpeen varata valittajalle tilaisuus antaa vastaselityksensä. Valituksen johdosta oli kuultava, paitsi suoranaisia asianosaisia, myös kaikkia niitä, joiden etua tai oikeutta asia koski[6]. Kuvernöörin päätökseen voitiin maalaiskuntain kunnallislain mukaan hakea muutosta senaatin talousosastossa samaan tapaan kuin aiemminkin. Valituksen tekemistä helpotettiin kuitenkin siten, että valituksen saattoi valitusajan kuluessa antaa myös läänin kuvernöörinvirastoon sieltä perille toimitettavaksi[7].

Mikäli taksoitusluetteloa vastaan tehtyjen muistutusten tutkiminen oli annettu kunnanvaltuuston tehtäväksi, oli verovelvollisella oikeus valittaa kunnanvaltuuston päätöksestä siten, kuin MKunA:ssa oli säädetty[8]. Kaupunkikuntien osalta verovelvollisen oikeudesta tehdä muistutus tutkijalautakunnalle säädettiin kaupunkien kunnallislaissa (1917/108) ja kunnallishallinnosta kaupungissa annetussa asetuksessa. Tutkijalautakunnan päätöksestä ei ollut edelleenkään jatkovalitusoikeutta[9].

7.1.2. Vuoden 1917 kunnallislakien muutoksia

Maalaiskuntain kunnallislain ja kaupunkien kunnallislain täytäntöönpano määräaikana osoittautui ajankohtana vallinneissa epävakaissa olosuhteissa mahdottomaksi. Tämän vuoksi eduskunta hyväksyi lain sisältävä välittävät säännökset

---

[4] Ks. maalaiskuntain kunnallislaki 88 § ja kaupunkien kunnallislaki 55 § sekä MKunA (1898/21) 80, 84 ja 88 §, KKunA 54 § (1883/29), Ståhlberg: 1926 s. 512–516, 642–661 ja 672–673 sekä Tarjanne: 1939 s. 234.

[5] Valittaa voitiin ainoastaan tutkijalautakunnan lopullisesta päätöksestä. Valitusoikeutta saattoi käyttää myös verovelvollisen laillinen edustaja ja kuolintapauksissa oikeudenomistaja. Ks. Ståhlberg: 1926 s. 245–268, maalaiskuntain kunnallislaki 71 § ja vrt. MKunA (1898/21) 99 §.

[6] Ks. Ståhlberg: 1926 s. 272–278 sekä maalaiskuntain kunnallislain 72 §. Vrt. MKunA (1898/21) 100 §.

[7] Ks. maalaiskuntain kunnallislaki 74 §, KuVM 1/eduskuntaesitysmietintö 5/1917 vp./A V, s. 9 (76 §), Ståhlberg: 1926 s. 284, 285, 293–300 ja vrt. MKunA (1898/21) 102 §.

[8] Ks. maalaiskuntain kunnallislaki 88 § ja MKunA (1898/21) 91, 99 ja 102 § sekä Ståhlberg: 1926 s. 657.

[9] Ks. kaupunkien kunnallislaki 55 § ja KKunA 56 § (1883/29).

maalaiskuntain kunnallislain, kaupunkien kunnallislain, kansanäänestystä koskevan lain ja kunnallisen vaalilain käytäntöön saattamisesta (A:2.1.1918/2)[10]. Kunnallislakien täytäntöönpanoa ei voitu tämän jälkeenkään toteuttaa suunnitellulla tavalla, koska maahamme syttyi vapaussota. Sodan jälkeen kunnallislakeja ryhdyttiin muuttamaan uudelleen, koska äskettäin toteutetut muutokset koettiin liian radikaaleiksi. Eduskunta hyväksyi aluksi siirtymävaiheen säännöksistä uuden lain, jonka alussa kumottiin 2.1.1918 annettu laki[11].

Asialliset muutokset kunnallislakeihin tehtiin vasta sen jälkeen, kun talousvaliokunta oli käsitellyt lakiehdotukset vuoden 1918 valtiopäivillä. Lait annettiin 27.3.1919/49 ja ne astuivat voimaan heti[12]. Edellä mainituissa säännösmuutoksissa ei puututtu verotuksen epäkohtiin[13]. Myöskään verovalitusasioiden valitusjärjestyksen kannalta ei tapahtunut mainittavia muutoksia. Maalaiskuntain kunnallislain mukaan mm. tutkijalautakunnan päätöksestä tehtiin nyt valitus läänin *maaherralle* eikä kuvernöörille, kuten aikaisemmin. Maaherran päätöksestä voitiin valittaa *KHO:een*[14]. Kunnalliselle itsehallinnolle annettiin perustuslaillinen pohja 17.7.1919 annetussa Suomen Hallitusmuodon 51 §:ssä (AsK 1919/94).

Kunnallislakeja muutettiin jälleen sosiaalidemokraattien aloitteesta 15.8.1919 annetuilla laeilla (AsK 1919/105) suunnilleen sellaisiksi, kuin ne oli vahvistettu vuonna 1917. Lainmuutoksilla ei ollut välitöntä vaikutusta verotuksen tai muutoksenhaun kannalta[15]. *Vähävaraisten ja -tuloisten painoarvo oli lisääntymässä verotusta toimittavissa ja veromuistutuksia tutkivissa kunnallisissa elimissä, mikä saattoi lisätä virallistoimintoisuuden merkitystä.*

---

[10] Ks. HE 20/1917 II vp./A I–II sekä Ståhlberg: 1926 s. 22.

[11] Laki, joka sisältää välittävät säännökset 27 päivänä marraskuuta 1917 annettujen maalaiskuntain kunnallislain, kaupunkien kunnallislain ja kunnallisen vaalilain sovelluttamisesta (A: 29.7.1918/76). Ks. lisäksi laki- ja talousvaliokunnan M 9 ja EV/HE 72/1917 II vp./A III.

[12] Merkittävimmät muutokset 27.11.1917 annettuihin kunnallislakeihin olivat seuraavat: Äänioikeuden saamisehtoja tiukennettiin, määräenemmistövaatimuksia ja valtion valvontaa lisättiin sekä kansanäänestysmenettely poistettiin. Ks. laki 27 päivänä marraskuuta 1917 annetun kaupunkien kunnallislain muuttamisesta 55 §, laki 27 päivänä marraskuuta 1917 annetun maalaiskuntain kunnallislain muuttamisesta 89 §, TaVM 4/HE 72/1917 II vp./1918 vp./A III ja Soikkanen:1966 s. 488–490.

[13] Laki- ja talousvaliokunnan mietintöön jätettiin vuoden 1917 II valtiopäivillä A.J. Bäckin johdolla allekirjoitettu vastalause, jonka mukaan 27.11.1917 annettujen kunnallislakien voimaanpano olisi tullut lykätä 1.1.1920 asti ja ennen tätä ajankohtaa soveltaa vanhoja kunnallisasetuksia. Vastalauseen mukaan hallituksen olisi tullut antaa seuraaville valtiopäiville esitykset uusista kunnallislaeista, joissa myös tulojen ilmoittamisvelvollisuuteen perustuva kunnallisverotus olisi otettu uudelleen tarkasteltavaksi. Ks. laki- ja talousvaliokunnan M 9/HE 72/1917 II vp./A III, s. 5 ja 6.

[14] Kuvernööri -nimitys oli korvattu jo syksystä 1917 alkaen maaherra -nimityksellä. Laki korkeimmasta hallinto-oikeudesta oli annettu 22.7.1918. Maalaiskuntain kunnallislaissa säädetty erityinen 45 päivän muutoksenhakuaika koski nyt vain Lapin kihlakuntaa. Ks. laki 27 päivänä marraskuuta 1917 annetun maalaiskuntain kunnallislain muuttamisesta (1919/49) 71 §.

[15] Laeilla kumottiin useita aikaisemmin samana vuonna tehtyjä kunnallislakien muutoksia. Äänioikeuden ikäraja palautettiin 24 vuodesta 21 vuoteen, minkä lisäksi äänioikeuden edellytyksenä ei enää ollut kunnallisveron maksuvelvollisuus. Verovelvollinen tosin menetti äänioikeutensa, mikäli hän oli laiminlyönyt kunnallisverojen maksamisen kahtena edellisenä vuonna muun syyn kuin varattomuuden vuoksi. Määräenemmistövaatimuksia ja asioiden alistamista vähennettiin. Kansanäänestystä ei kuitenkaan palautettu kunnallislakeihin. Ks. Ståhlberg: 1926 s. 23 ja 24, Kekkonen: 1936 s. 192–202 ja 239–242 sekä Soikkanen: 1966 s. 490–496.

7.1.3. Muutoksenhakuoikeuden yhtenäistäminen

Maalaiskuntien ja kaupunkien kunnallisverotusoloja yhtenäistettiin viimein vuonna 1922 myös muutoksenhakuoikeuden osalta. Muutos merkitsi sitä, että *kaupunkien tutkijalautakuntien päätöksistä myönnettiin valitusoikeus maaherralle* ja hänen päätöksestään korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Tätä ennen kaupunkilaisten käytössä oli säännönmukaisista muutoksenhakukeinoista ollut vain perustevalitus[16].

Tutkijalautakunnan päätös oli asetettava raastuvassa tai muussa soveliaassa paikassa asianomaisten nähtäväksi neljäntoista päivän ajaksi siitä lukien, jolloin asiasta oli ilmoitettu siten kuin kunnallisista tiedonannoista oli voimassa, sitä päivää lukuun ottamatta. Verovelvollisen oli annettava kirjallinen valituksensa ja valituksenalainen päätös maaherralle kolmenkymmenen päivän kuluessa siitä lukien, jolloin tutkijalautakunnan päätös oli asetettu nähtäville, sitä päivää lukuun ottamatta. *Maaherran päätöksestä voitiin valittaa KHO:een* viimeistään ennen kello kahtatoista kolmantenakymmenentenä päivänä päätöksen tiedoksisaamisesta, sitä päivää kuitenkaan lukuun ottamatta. *Muutoksenhakuoikeus oli verovelvollisella sekä kaupungilla,* mikäli maaherra oli muuttanut verotuspäätöstä veronsaajan vahingoksi. Kaupunki saattoi oikeuttaa esim. tutkijalautakunnan puheenjohtajan tai muun sopivan henkilön käyttämään puhevaltaansa. Muutosta haettaessa noudatettiin muutoin, mitä valittamisesta KHO:een oli erikseen säädetty. Valituksen tekemisen helpottamiseksi valituskirjan sai valitusajassa jättää myös läänin maaherranvirastoon sieltä edelleen KHO:lle toimitettavaksi. Verovelvollisella oli lain sanamuodon mukaan oikeus saada *oikeudenkäyntikulunsa korvatuiksi,* mikäli hän voitti verovalitusasiansa ja mikäli ei ollut erityistä syytä vapauttaa kuntaa korvausvelvollisuudesta. Säännöstä tulkittiin, samoin kuin MKunA:n osalta, siten että myös kaupungilla saattoi olla oikeus kulukorvaukseen[17].

7.1.4. Vuoden 1948 kunnallislaki

Kunnallislainsäädäntöä oli kehitetty useiden osittaisuudistusten kautta. Tämän tuloksena kunnallislainsäädäntöä oli useissa eri laeissa hajallaan. Tämän lisäksi lainsäädäntö oli osin puutteellista ja vanhentunutta. Pitkään jatkunut valmistelu hajallaan olevan kunnallislainsäädännön kokoamiseksi yhdeksi laiksi johti viimein tulokseen, kun kaikkia kuntia koskenut kunnallislaki annettiin 27.8.1948/642.

---

[16] Ks. KM 1921: 18 s. 7 ja Rekola: 1947 s. 551.

[17] Ks. HE 63/1921 vp./A II, ehdotus laiksi 8 päivänä joulukuuta 1873 kunnallishallituksesta kaupungissa annetun asetuksen muuttamisesta 56 § sekä esitykseen liittyvä laki- ja talousvaliokunnan M 11 s. 2, laki 8 päivänä joulukuuta 1873 kunnallishallituksesta kaupungissa annetun asetuksen muuttamisesta (1922/16) 56 § ja kaupunkien kunnallislaki 46 § (1917/108), Rekola: 1955 s. 204 ja 211 sekä Kuuskoski: 1960 s. 468 ja 469. Vrt. MKunA (1898/21) 91, 99 ja 102 § ja maalaiskuntain kunnallislaki 71 § (1917/108 ja 1919/49) sekä 74 § (1917/108).

Kunnallislaki tuli voimaan 1.1.1949 ja sillä kumottiin 27. marraskuuta 1917 annetut maalaiskuntain kunnallislaki ja kaupunkien kunnallislaki (1917/108) sekä suuri osa kunnallishallituksesta kaupungissa 8 päivänä joulukuuta 1873 annetun asetuksen (1873/40) vielä voimassa olleen 5 luvun ja maalaiskuntain kunnallishallinnosta 15 päivänä kesäkuuta 1898 annetun asetuksen (1898/21) vielä voimassa olleen 6 luvun säännöksistä[18]. Lainmuutoksen seurauksena aineellista vero-oikeutta ja verotusmenettelyä koskevat säännökset jäivät em. kunnallisasetuksiin, minkä lisäksi muutoksenhakua koskevia säännöksiä löytyi sekä kunnallisasetuksista että uudesta kunnallislaista.

Jo 9.12.1927 annetulla lailla (1927/328) oli luotu kaupunkien kunnallishallintoon kunnanjohtajajärjestelmä, minkä lisäksi toimeenpano ja hallinto oli saatettu maistraatin sijasta kaupunginhallituksen johdettavaksi. Kaupunkien taloudenhoitoon liittyneet, aikaisemmin rahatoimikamarille ja maistraatille kuuluneet tehtävät siirtyivät tällöin kaupunginhallitukselle. Kaupunginvaltuusto saattoi ohjesäännöllä jo tuolloin siirtää päätösvaltaansa kaupunginhallitukselle. Kaupunginhallitusten ohjesäännöissä oli vakiintunut käytäntö, jonka mukaan kaupungin puhevallan käyttö uskottiin kaupunginhallitukselle. Maalaiskunnissa kunnan puhevaltaa käytti taksoitusasioissa ennen vuoden 1948 kunnallislakia yleensä kunnanvaltuusto tai sen valtuuttama henkilö ja poikkeustapauksissa kunnallislautakunta. Kunnallislailla uudistukset ulotettiin kaikkiin kuntiin: Kunnanjohtajajärjestelmään siirtyminen kävi nyt mahdolliseksi myös maalaiskunnissa. Toimeenpano ja hallinto keskitettiin kunnallishallitukselle. Kunnan päätösvaltaa voitiin tietyissä asioissa ohjesäännöllä siirtää kunnallishallitukselle. *Kunnan puhevallan käyttöoikeutta yhtenäistettiin siten, että se kuului kuntamuodosta riippumatta kunnallishallitukselle,* jollei asiasta ollut toisin laissa, asetuksessa, ohje- tai johtosäännössä säädetty[19].

Kunnanvaltuusto saattoi edelleen maalaiskunnassa joko itse tutkia taksoitusluetteloa vastaan tehdyt muistutukset tai antaa tämän tehtävän valitsemalleen tutkijalautakunnalle. Kunnallislain säätämisen yhteydessä MKunA:een lisättiin uusi 84 a § (1948/644). Tämän mukaan muutoksenhausta tutkijalautakunnan päätökseen oli soveltuvin osin voimassa, mitä oli säädetty muutoksenhausta kunnanvaltuuston päätökseen. Näin ollen muutoksenhakuun soveltuivat maalaiskuntien osal-

---

[18] Ks. kunnallislain 215 §.

[19] Kunnallislain mukaan mm. kunnallishallituksen puheenjohtaja sai ottaa vastaan kunnan puolesta tiedoksiantoja. Tiedoksiannon katsottiin tulleen kunnan tietoon sinä päivänä, jona kunnanhallituksen puheenjohtaja oli sen vastaanottanut. Kaupungissa ja kauppalassa vastaava käytäntö oli saattanut olla mahdollista jo 9.12.1927 annetun lain ja kaupungin- tai kauppalanhallituksen ohjesäännön nojalla. Sen sijaan maalaiskunnissa tiedoksiannon katsottiin aikaisemmin valituskelpoisen päätöksen osalta tapahtuneen vasta, kun se oli esitelty valtuuston kokouksessa. Kunnallinen äänioikeus erkani kunnallislaissa lopullisesti veronmaksuvelvollisuudesta, kun veronmaksun laiminlyönti ei enää vaikuttanut äänioikeuteen. Ks. Tarjanne: 1939 s. 297 ja 298, Kuuskoski: 1960 s. 6–13, 86, 145–155, 469, 470 ja 509–513, Soikkanen: 1966 s. 678–685, HE 125/1947 vp./A III, I sekä kunnallislain 1–3, 7, 9, 11, 15, 34 ja 35 § sekä 3, 4 ja 6 luku sekä 182 § ja vrt. maalaiskuntain kunnallislaki (1917/108) 72 § 3 mom. Ks. myös KHO 1928 II 1803 ja KHO 1936 II 1333, joissa kunnallislautakunnalla oli oikeus käyttää kunnan puhevaltaa taksoituksesta valitettaessa.

ta samat MKunA:n ja kunnallislain määräykset riippumatta siitä, kumpi elin muistutuksen oli tutkinut. Muutosta oli haettava lääninhallitukselta kirjallisella valituksella, joka oli valittajan itsensä tai tämän valtuuttaman asiamiehen annettava taikka postitse toimitettava lääninhallitukselle 30 päivän kuluessa siitä päivästä, jona päätös oli julistettu. Määräaika alkoi päätöksen julistamispäivästä riippumatta siitä, oliko verovelvollinen tai hänen asiamiehensä ollut läsnä tutkijalautakunnan tai valtuuston kokouksessa. Ellei verovelvollisen valitusta jätetty heti tutkittavaksi ottamatta, vaati lääninhallitus valituksen johdosta *vastineen* joko kunnan tutkijalautakunnalta tai kunnallishallitukselta. Tämän jälkeen verovelvolliselle voitiin vielä varata tilaisuus *vastaselityksen* antamiseen[20].

Kunnallislain säätämisellä ei ollut suurta vaikutusta myöskään kaupunkikuntien taksoituksesta tehtyihin valituksiin. Muistutus- ja valitusmenettelystä säädettiin edelleen KKunA 56 §:ssä (21.2.1925/75). Tässä säännöksessä viitattiin jatkovalituksen osalta yhäti kumotun kaupunkien kunnallislain 46 §:ään. Kunnallislain 183 §:n mukaan lääninhallituksen päätöksistä valitettiin KHO:een 30 päivän kuluessa päätöksen tiedoksi saamisesta. Tämä säännös koski nyt kaikkia kuntia. Milloin lääninhallitus oli alentanut verovelvollisen valituksesta taksoitusta tai kumonnut sen kokonaan, oli jatkovalitusoikeus tältä osin kunnalla. Valituskirja oli toimitettava määräajassa KHO:een tai lääninhallitukselle. Toimittaminen saattoi tapahtua paitsi henkilökohtaisesti myös postitse tai lähetin välityksellä. Mikäli KHO otti valituksen tutkittavaksi, pyysi se valituksen johdosta säännönmukaisesti toisen osapuolen vastineen[21].

7.2. TAKSOITUSLAUTAKUNNAN KOKOONPANOSSA TAPAHTUNEITA MUUTOKSIA

Taksoituslautakunnassa oli äänestettäessä oltava läsnä, kuten aiemminkin, 2/3 sen jäsenistä. Tätä säännöstä ryhdyttiin tulkitsemaan siten, että *lautakunnan jäsenistä tuli aina 2/3 olla saapuvilla*. Käsiteltävien asioiden määrän kasvaessa ja aineellisen lainsäädännön monimutkaistuessa kunnallisverotuksessa siirryttiin käytäntöön, jonka mukaan taksoituksen valmistelun toimitti tavallisesti *taksoituslautakunnan keskuudestaan valitsema valmisteluosasto*. Taksoituslautakunnan osastoihin jakautumisesta ja päätösvaltaisuudesta oli aikaisemmin säädetty IlmoitusvelvL 16 §:n 3

[20] Ks. kunnallislaki 32, 118, 175, 176 ja 181 §, MKunA 84 § (1898/21) ja 91 § (1925/74), Rekola: 1955 s. 202–204 sekä Kuuskoski: 1960 s. 445, 446 ja 461–465. Vrt. maalaiskuntain kunnallislaki 71 § (1932/152) ja 72 § (1932/152).

[21] Ks. Rekola: 1955 s. 209–211 ja Kuuskoski: 1960 s. 470–475 ja vrt. maalaiskuntain kunnallislaki 74 § (1917/108) ja kaupunkien kunnallislaki 46 § (1917/108). Lääninhallituksen perustevalitukseen antamasta päätöksestä tehty valitus oli aina annettava tai toimitettava suoraan KHO:een (KHO 10.3.1953, n:o 1186).

momentissa. Tämä säännös siirrettiin vuonna 1922 kunnallisasetuksiin. Maalaiskunnissa taksoituslautakunnan osaston päätösvaltainen jäsenmäärä säilyi ennallaan eli vähintään viidessä jäsenessä. Kaupunkikuntien osalta taksoituslautakunnan osasto oli päätösvaltainen, jos vähintään kolme jäsentä oli läsnä. Erimielisyyden sattuessa asia oli lykättävä koko taksoituslautakunnan tutkittavaksi[22].

> Raastuvankokouksen valitsemaan kaupungin takseerauslautakuntaan oli aikaisemmin valittava yhtä monta jäsentä 1) elinkeinon ja ammatinharjoittajien, 2) palkkaa, eläkettä tai muita tuloja nauttivien sekä 3) kiinteistönomistajien keskuudesta. Kaupunginvaltuuston valitsemassa taksoituslautakunnassa tuli samassa yhteydessä toteutetun muutoksen mukaan, mikäli mahdollista, olla jäseniä kaikista em. ryhmistä[23].

7.3. VEROTUKSEN TOIMITTAMISTA JA ILMOITUSVELVOLLISUUTTA KOSKENEITA MUUTOKSIA

MKunA:ta, KKunA:ta sekä IlmoitusvelvL:a muutettiin 21.12.1923/275–277 annetuilla laeilla. Säädösmuutoksilla täsmennettiin ja muutettiin 20.1.1922/15–17 annettuja lakeja[24]. Maatalouskiinteistön verotukseen vaikutti asteittain aleneva osa siitä puhtaasta tulosta, joka oli verovuonna kertynyt metsän tai metsäntuotteiden myynnistä tai käytöstä, lukuun ottamatta kotitarvekäyttöä. Sellaisten tapausten estämiseksi, joissa metsän kauppahinta ilmoitettiin *veron kiertämiseksi* todellista alhaisemmaksi tai kauppahinnan suoritusaika todellista myöhäisemmäksi, IlmoitusvelvL:iin lisättiin seuraavansisältöinen säännös: ”Milloin kauppa- tai muussa sopimuksessa kauppahinta tai muu vastike tai sen suoritusaika huomattavasti poikkeaa siitä, mikä paikkakunnalla on tavallista, ja on ilmeistä, että tällainen sopimus on tehty siinä tarkoituksessa, että suoritettava vero sen kautta oleellisesti vähenisi, olkoon taksoituslautakunnalla oikeus, kaikki asiaan vaikuttavat seikat huomioonottaen, harkintansa mukaan arvioida, mikä hinta ja suoritusaika on otettava verotetta-

---

[22] Ks. KM 1921: 18 s. 7, HE 63/1921 vp./A II, s. 2, Tarjanne: 1939 s. 229, Kauppi: 1950 s. 36, 97–102 ja laki 15 päivänä kesäkuuta 1898 maalaiskuntain kunnallishallinnosta annetun asetuksen muuttamisesta (1922/15) 81 §, laki 8 päivänä joulukuuta 1873 kunnallishallituksesta kaupungissa annetun asetuksen muuttamisesta (1922/16) 54 § 4 ja 5 mom sekä laki 9 päivänä huhtikuuta 1919 tulojen ilmoittamisvelvollisuudesta kunnallisverotusta varten annetun lain muuttamisesta (1922/17) 16 §. Ks. myös Itkonen, R. ja Heinonen, K., eduskuntaesitys N:o 23/1920 vp./L V, jossa ehdotettiin, että maaherrat olisivat määränneet taksoitus- ja tarkastuslautakuntien puheenjohtajat verotuksen suuremman yhdenmukaisuuden ja asiantuntemuksen turvaamiseksi.

[23] Säännös vastasi asiallisesti MKunA (1898/21) 80 §:n 2 momenttia. Ks. laki- ja talousvaliokunnan M 11/HE 63/1921 vp./A II, s. 4 ja laki 8 päivänä joulukuuta 1873 kunnallishallituksesta kaupungissa annetun asetuksen muuttamisesta (1922/16) 54 § 1 mom.

[24] Ks. HE 42/1923 vp./A III.

van tulon määräämisen perusteeksi”[25] . Säännöksen luonnetta kuvasi sen sijoittaminen pykälään, jonka nojalla oli aikaisemmin voitu toimittaa arvioverotus. Uudella säännöksellä täsmennettiin veroilmoituksesta poikkeamisen edellytyksiä. Säännös asetti lähtökohtaisesti *näyttövelvollisuuden veronsaajalle,* mitä ilmensi sanonta ”on ilmeistä”. Tässä tehtävässä taksoituslautakuntien paikallistuntemuksella oli ilmoitusvelvollisuuden käyttöönotosta huolimatta tärkeä merkitys. Selvitysvelvollisuuden laajuuteen puolestaan vaikutti lain sanonta ”kaikki asiaan vaikuttavat seikat huomioonottaen”. Verovelvollisen oikeusturvaa saattoi heikentää se seikka, että lainkohdassa ei säädetty kuulemisvelvollisuudesta.

TOL:n säätämisen jälkeen kunnallisverotusta koskevan lainsäädännön jälkeenjääneisyys kävi yhä ilmeisemmäksi. Tämän johdosta kunnallisasetuksiin ja IlmoitusvelvL:iin tehtiin useita osittaisuudistuksia, joiden tavoitteena oli ajanmukaistaa ja yhtenäistää kunnallisverotusta sekä verotusmenettelyä. Käsiteltävän aiheen kannalta keskeisin muutos toteutettiin vuonna 1948, jolloin IlmoitusvelvL:n *tutkimisvelvollisuutta* osoittanut säännös muutettiin vastaavan TOL:n säännöksen kaltaiseksi. Säännös kuului seuraavasti: ”Taksoituslautakunnan on vahvistettava taksoitettavan tulon määrä tunnollisesti sekä kunnan että verovelvollisen etua silmällä pitäen harkittuaan, mitä verovelvollisen tuloista ja muista asiaan kuuluvista seikoista on tuloilmoituksesta tai muutoin selville käynyt, taikka on oikeaksi katsottava.” Kunnallisverotuksessa ei ole havaittavissa yhtä voimakasta ratkaisijan oikeudenmukaisuuden vaatimusta korostavaa kehitysvaihetta kuin valtionverotuksessa. Sen sijaan uudesta säännöksen sanamuodosta käy selvästi ilmi, että valtionverotuksen tavoin kunnallisverotuksessa oltiin siirtymässä kehitysvaiheeseen, jossa ratkaisijan oli noudatettava *tasavertaisesti sekä oikeudenmukaisuus- että puolueettomuusperiaatetta*. Kunnallisverotuksessakin vakiintui käsitys, jonka mukaan *veroilmoitusta oli pidettävä tiedon eikä tahdonilmaisuna*. Tämä saattoi ilmetä taksoituksessa mm. siten, että veroviranomaisen tuli poiketa annetusta tuloilmoituksesta verovelvollisen eduksi, jos verovelvollinen ilmoitti verotettavaksi tulokseen erän, joka ei ollut veronalainen, tai jätti vaatimatta jonkin hänelle kuuluvan vähennyksen, jonka peruste ilman ilmoitustakin oli taksoituslautakunnan tiedossa. Edellä mainittuja *viran puolesta huomioon otettavia vähennyksiä* olivat mm. useat sosiaaliset vähennykset kuten lapsi- ja perusvähennys[26] .

---

[25] Lainkohta lisättiin laki- ja talousvaliokunnan aloitteesta. Ks. laki- ja talousvaliokunnan M 11/HE 42/1923 vp./A III, s. 4, laki 9 päivänä huhtikuuta 1919 tulojen ilmoittamisvelvollisuudesta kunnallisverotusta varten annetun lain muuttamisesta (1923/277) 16 § 2 mom, Voipio: 1968 s. 97–100 sekä vrt. nykyiset veronkiertosäännökset.

[26] Ks. HE 82 ja laki- ja talousvaliokunnan M 9/1948 vp./A I-III, laki tulojen ilmoittamisvelvollisuudesta kunnallisverotusta varten annetun lain muuttamisesta (A: 30.12.1948/941) 16 § 1 mom, Rekola: 1955 s. 182 ja 183 sekä vrt. IlmoitusvelvL 16 § 1 mom (1923/277) ja TOL 95 § 1 mom. Ks. Myös seuraavat oikeustapaukset: KHO 1935 II 740, jossa kunnassa toimitettu taksoitus kumottiin kokonaisuudessaan, koska taksoituslautakunta vuoden 1932 taksoitusta toimittaessaan ei ollut ryhtynyt asianmukaisiin toimenpiteisiin verovelvollisten todellisten tulojen selville saamiseksi. Taksoituslautakunta oli mm. verottanut huomattavaa osaa ilmoitusvelvollisuutensa laiminlyöneistä verovelvollisista vaati-

Samassa yhteydessä kunnallisverotuksen *veronkiertosäännös* muutettiin TOL:n vastaavan säännöksen kaltaiseksi. Veronkiertosäännöksen alkuun lisättiin seuraavan sisältöinen virke: ”Jos jollekin olosuhteelle tai toimenpiteelle on annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei varsinaisesti vastaa asian luonnetta tai tarkoitusta, on verotusta toimitettaessa meneteltävä niin, kuin jos asiassa olisi käytetty oikeata muotoa.” Tämän lisäksi veronkiertosäännöksen soveltamisalaa laajennettiin siten, että sen avulla voitiin puuttua paitsi sovitun vastikkeen suuruuteen ja suoritusaikaan myöskin muihin toimenpiteisiin, joihin oli ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin. Säännöksen soveltamisedellytyksissä ei enää mainittu huomattavaa poikkeamista tavallisuudesta eikä veron oleellista vähenemistä. Muutoin lainkohdan jälkimmäinen virke vastasi muuttuneesta sanamuodostaan huolimatta vuonna 1923 säädettyä edeltäjäänsä. Säännöksen avulla katsottiin kunnallisverotuksessa voitavan taksoittaa *peiteltyä osinkoa* normaalin osinkotulon tapaan. Lisäksi veronkiertosäännöstä tulkittiin oikeuskirjallisuudessa siten, että sen avulla voitiin käsitellä vale- ja peiteltyjä oikeustoimia niiden todellisen tarkoituksen mukaan[27] .

Kunnallisverotukseen lisättiin TOL:sta lainattu *selvittämättömän omaisuuden lisäyksen* verottamista koskeva säännös, joka perustui jo aiemmin muotoutuneeseen oikeuskäytäntöön. Myös tämä säännös miellettiin arvioverotuksen osaksi. Veroviranomaisen oli ensisijaisesti selvitettävä, oliko tapauksessa jälkiverotuksen edellytyksiä. Jos niitä ei kyetty osoittamaan todeksi, voitiin siirtyä selvittämättömän omaisuuden lisäyksen verottamiseen. Veronsaajan oli lähtökohtaisesti laskel-

---

matta näiltä tuloilmoitusta ja laiminlyönyt hankkia saatavissa olevia tietoja verovelvollisten valtiolta verovuonna saamista tuloista; KHO 1936 II 1195, jossa kunnassa toimitettu taksoitus kumottiin kokonaisuudessaan, koska useita verovelvollisia oli taksoitettu pienemmistä tuloista kuin he olivat ilmoittaneet. Vaikka suuri osa verovelvollisista oli laiminlyönyt antaa veroilmoituksensa, taksoituslautakunta ei ollut ryhtynyt asianmukaisiin toimenpiteisiin heidän tulojensa selville saamiseksi. Taksoitukset oli toimitettu arvioimalla määräämättä veronkorotuksia; KHO 1938 II 94, jossa yhtiö ei ollut liittänyt tuloilmoitukseensa, jota ei ollut allekirjoitettu, otteita kirjanpidostaan. Taksoituslautakunnalla oli oikeus toimittaa verotus arvioimalla. KHO kuitenkin alensi arvioiden tuloon lisättyä määrää; KHO 1950 II 99, jossa vastoin verovelvollisen kieltämistä ja sen tueksi esittämää näyttöä ei ollut selvitetty, että hänellä olisi ollut ilmoittamatta jätettyjä tuloja. Tämän vuoksi arviotaksoitus kumottiin; KHO 17.3.1955 t:1461, jossa taksoituslautakunta oli säännönmukaisessa taksoituksessa vahvistanut verovelvollisen puutavaraliikkeestä saaman tulon arvion perusteella ja jälkitaksoituksin samoin arvion perusteella uudelleen vahvistanut hänen liiketoiminnasta saamansa tulon. KHO katsoi jälkitaksoituksen lailliseksi, koska verovelvollinen oli väärin annetun tuloilmoituksen perusteella jäänyt osasta liiketuloaan taksoittamatta ja koska taksoituslautakunnan arvio säännönmukaisessa taksoituksessa oli perustunut väärästä tuloilmoituksesta johtuneisiin virheellisiin edellytyksiin; sekä KHO 1958 II 174, jossa verovelvollinen oli jättänyt veroilmoituksensa allekirjoittamattomana. Veroilmoituksessa viitatut liitteet oli kuitenkin asianmukaisesti allekirjoitettu. Taksoituslautakunnan puheenjohtaja ei ollut verovelvolliselta lisätietoja vaatiessaan huomauttanut verovelvollista allekirjoituksen puuttumisesta. KHO katsoi, ettei taksoituslautakunnan olisi em. olosuhteissa tullut siirtyä arvioverotukseen, vaan toimittaa verotus annetun veroilmoituksen perusteella. Arvioverotus kumottiin perustevalituksen johdosta ja asia palautettiin taksoituslautakunnalle uudelleen käsiteltäväksi.

[27] Ks. laki tulojen ilmoittamisvelvollisuudesta kunnallisverotusta varten annetun lain muuttamisesta (1948/941) 16 § 2 mom, Rekola: 1955 s. 103–105, 183 ja 184, Voipio: 1968 s. 172 ss. sekä Lehtonen: 1986 s. 253 ja 254. Vrt. TOL 30 § ja 95 § 2 mom.

min osoitettava, että verovelvolliselle oli syntynyt selvittämätöntä omaisuuden lisäystä. Uusi säännös *edellytti*, samoin kuin valtionverotuksessa, verovelvollisen *kuulemista*. Verovelvollisen tuli tällöin osoittaa, että omaisuuden lisäys oli syntynyt verovapaista tai aikaisemmin taksoitetuista tuloista taikka että veroviranomaisen laatimat laskelmat olivat muutoin virheellisiä[28].

TOL oli myös ilmoitusvelvollisuutta koskevien säännösten osalta vastaavaa kunnallisverolainsäädäntöä kehittyneempi. Tämän vuoksi TOL:n säännöksiä, jotka velvoittivat muun kuin verovelvollisen kehotuksetta tai erityisestä kehotuksesta antamaan verotuksen toimittavalle elimelle tietoja, kopioitiin kunnallisverotukseen. *Kunnallisverotuksessa tiedonsaantiin oikeutettujen viranomaisten piiri ei laajentunut verotus- ja muutoksenhakuelinten ulkopuolelle,* mikä johtui siitä, että verotarkastusten toimittaminen oli edelleen taksoituslautakuntien tehtävänä ja että kaksiasianosaissuhde muodostui vasta verovelvollisen valittaessa tutkijalautakunnan päätöksestä maaherralle. Näin ollen ilmoitusvelvollisuus muistutti kunnallisverotuksessa enemmän kuin valtionverotuksessa editiovelvollisuutta[29].

Kunnallisverotuksessa jälkiverotusaika oli kolme vuotta, mutta TOL:n mukaan pidempi eli viisi vuotta. Jälkiverotustapausten määrän kasvaessa tästä aiheutui se epäkohta, että kunnat eivät voineet aina valtion tavoin päästä oikeuksiinsa verovelvollisten salattua tulojaan. Epäkohdan poistamiseksi myös kuntien *jälkiverotusoikeus pidennettiin viiteen vuoteen*. Näin ollen jälkiverotus oli sekä valtion- että kunnallisverotuksessa toimitettava viimeistään viidentenä vuotena varsinaisen verotusvuoden jälkeen[30].

7.4. YHTEENVETO

Kunnallisverotuksen organisaation perusrakenne säilyi lähes muuttumattomana. Vuoden 1917 kunnallislaeissa maalaiskuntien tärkeimmäksi päättämisvaltaa käyttäväksi elimeksi tuli kuntakokouksen sijasta kunnanvaltuusto ja kaupungeissa vas-

---

[28] Ks. laki tulojen ilmoittamisvelvollisuudesta kunnallisverotusta varten annetun lain muuttamisesta (1948/941) 16 § 3 mom, Rekola: 1955 s. 184, 185 ja 187 sekä vrt. TOL 95 § 4 mom ja Andersson: 1968 s. 90 ja 91. Ks. Myös seuraavat oikeustapaukset: KHO 1942 II 499; KHO 1951 II 236 ja KHO 1958 II 358, joissa ennen selvittämättömän omaisuuden lisäyksen verottamista olisi tullut verotettavalle varata tilaisuus selityksen antamiseen. KHO kumosi perustevalituksen johdosta LH:n ja LO:n päätökset ja palautti asiat taksoituslautakunnalle uudelleen käsiteltäväksi; sekä KHO 1955 II 683, jossa liikettä oli taksoitettu harkinnan mukaan. Saman liiketulon osalta ei voitu vahvistaa selvittämättömän omaisuuden lisäyksen verotusta samalta vuodelta.

[29] Ks. HE 82 ja laki- ja talousvaliokunnan M 9/1948 vp./A I–III ja laki tulojen ilmoittamisvelvollisuudesta kunnallisverotusta varten annetun lain muuttamisesta (1948/941) 8 § sekä Rekola: 1955 s. 177–179. Vrt. TOL 83 ja 84 §.

[30] Ks. laki- ja talousvaliokunnan M 1/lakialoiteM 2/1950 vp./A V, laki tulojen ilmoittamisvelvollisuudesta kunnallisverotusta varten annetun lain muuttamisesta (A: 14.4.1950/178) 18 § ja Rekola: 1955 s. 195. Vrt. TOL 98 § ja Rekola: 1947 s. 513.

taavasti raastuvankokouksen sijasta kaupunginvaltuusto. Maalaiskunnassa kunnanvaltuusto saattoi edelleen itse tutkia verovelvollisten tekemät veromuistutukset. Vuoden 1948 kunnallislain säätämisen jälkeen taksoituslautakuntana saattoi maalaiskunnissa toimia kunnallishallitus lisäjäsenineen[31]. Kunnan puhevallan käyttöoikeutta yhtenäistettiin tällöin, niin että se kuului kuntamuodosta riippumatta kunnallishallitukselle, jollei asiasta ollut toisin ohje- tai johtosäännössä säädetty.

Eduskunta oli jo vuoden 1908 vahvistamatta jääneitä kunnallislakeja käsitellessään hyväksynyt periaatteen, jonka mukaan verovelvollisilla tuli olla kuntamuodosta riippumatta yhtäläiset muutoksenhakukeinot käytettävissään. Kaupunkikuntien tuloverotukseen liittynyt erityispiirre eli muutoksenhakuoikeuden rajoittaminen poistettiin viimein vuonna 1922. Muutos merkitsi sitä, että kaupunkien tutkijalautakuntien päätöksistä myönnettiin valitusoikeus maaherralle ja KHO:een. Verovelvollisella oli muutoksenhakuoikeus tutkijalautakunnan ja maaherran, valituksen kokonaan tai osittain hylkäävästä päätöksestä. Kaupungilla oli puolestaan muutoksenhakuoikeus silloin, kun maaherra oli muuttanut verotuspäätöstä veronsaajan vahingoksi. Verovelvollisen muutoksenhakuoikeuden laajentumisen vastapainoksi on mainittava, että kunnallisverotuksessakin *valitusoikeuden menetys* säilyi koko tarkastelujakson ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnin yhtenä sanktiomuotona[32].

Vuoden 1928 verotuslakiehdotuksen mukaan myös kunnallisverotukseen olisi tullut luoda kattava kaksiasianosaissuhde. Uudistusta ei kuitenkaan toteutettu tarkastelujaksolla. Tämä merkitsi sitä, että kunnallisveroprosessissa syntyi kaksiasianosaissuhde vasta verovelvollisen valitettua tutkijalautakunnan päätöksestä lääninhallitukseen sekä kunnan tai verovelvollisen valitettua lääninhallituksen päätöksestä KHO:een. *Kaksiasianosaissuhteen kehittymättömyys esti antamasta veronsaajaa edustavalle viranomaiselle itsenäisiä selvityskeinoja*. Tämä puolestaan ylläpiti ratkaisijan aktiivista selonottovelvollisuutta. Kunnallisverotuksessa ilmoitusvelvollisuuteen ja verotarkastuksiin liittyi valtionverotustakin tiukemmin editiovelvollisuuden piirre[33].

Ilmoitusvelvollisuutta koskevat säännökset otettiin ensiksi IlmoitusvelvL:iin, josta ne siirtyivät EETOL:iin. Viimeistään TOL:n säätämisen yhteydessä kävi selväksi, että ilmoitusvelvollisuuden kehityksen painopiste oli siirtynyt valtionverotukseen. TOL:a varten kehitettyjä ilmoitusvelvollisuussäännöksiä ryhdyttiin tällöin kopioimaan kunnallisverotukseen.

Valtionverotuksen puolella oli havaittavissa ensimmäiset merkit verolainsäädännön monimutkaistumisesta. Kunnallisverotuksessa tällaisia merkkejä ei ole havaittavissa lainvalmisteluasiakirjoista. Kunnallistaksoituksen toimittaminen säilyi koko tarkastelujakson luottamushenkilöiden käsissä. Erillisten asiantuntijoiden käyttämisestä ei ollut säännöksiä. Kunnallisverotuksessa *asianosaisten tiedollista*

---

[31] Ks. Rekola: 1955 s. 167.
[32] Ks. IlmoitusvelvL 21 § ja vrt. TOL 102 §.
[33] Ks. Kauppi: 1950 s. 221.

yhdenvertaisuutta edistivät valtionverotusta varhaisempi siirtyminen maatalousmaan pinta-alaperusteiseen verottamiseen, harkintaverotus, sosiaalisten vähennysten myöhäisempi käyttöönotto sekä aineellisen ja muodollisen verolainsäädännön suurempi pysyvyys valtionverotukseen verrattuna.

Kunnallisverotukseen ei kohdistunut yhtä suurta julkista intressiä kuin valtionverotukseen. Tämä johtui paljolti siitä, että kunnallisverotuksessa veroaste ei kohonnut yhtä jyrkästi kuin valtionverotuksessa. Koko tarkastelujakson, sotavuodet mukaan lukien, äyrihinnat olivat nykymittapuun mukaan varsin kohtuullisia. Esimerkiksi vuonna 1932 maalaiskuntien keskimääräinen äyrihinta oli 8:25 ja kaupunkien 8:90, vuonna 1938 vastaavat luvut olivat 7:82 ja 7:84, vuonna 1940 7:87 ja 8:83, vuonna 1948 8:37 ja 10:59, vuonna 1955 10:12 ja 11:82, vuonna 1960 11:29 ja 12:30 sekä vuonna 1964 11:88 ja 12:10. Suhteellisessa verotuksessa verorasitus ei yleensä voi nousta kohtuuttoman korkeaksi. Verotulojen osuus kuntien kokonaistuloista oli tarkastelujaksona yleensä alle 50 %[34]. Alhaisempaan julkiseen intressiin vaikutti myös se, että sosiaaliset vähennykset levisivät kunnallisverotukseen hitaammin kuin valtionverotukseen.

Tarkastelujaksona verotusmenettelyä koskevien *kuulemissäännösten kehitys* oli valtion- ja kunnallisverotuksessa pitkälti yhtenevä. Kuulemisvelvollisuus kehittyi ensiksi arvioverotusta koskevassa oikeuskäytännössä. Tarkastelujakson loppupuolella vakiintui verotuskäytäntö, jonka mukaan jälkiverotuksen toimittamisen katsottiin useissa tapauksissa nimenomaisen määräyksen puuttumisesta huolimatta edellyttävän verovelvollisen kuulemista[35]. Ainoa kuulemisvelvollisuutta osoittava selvä määräys lisättiin vuonna 1948 selvittämätöntä omaisuuden lisäystä koskevaan säännökseen. Maalaiskunnissa kontradiktorisuutta edisti edelleen mahdollisuus suulliseen käsittelyyn tutkijalautakunnassa.

Vuoden 1928 verotuslakiehdotus enteili muuttuvaa suhtautumista veroprosessissa myönnettäviin *oikeudenkäyntikuluihin*. Tästä huolimatta kunnallisveroasioiden veroprosessissa noudatettavat oikeudenkäyntikulujen korvaussäännökset säilyivät periaatteiltaan muuttumattomina koko tarkastelujakson ajan. Verovelvollisella oli edelleen oikeus saada oikeudenkäyntikulunsa korvatuiksi, mikäli hän voitti verovalitusasiansa eikä ollut erityistä syytä vapauttaa kuntaa korvausvelvollisuudesta. Kulukorvaussäännöstä tulkittiin ilmeisesti oikeudenkäymiskaaren vastaavien säännösten vaikutuksesta siten, että myös kunnalla saattoi olla oikeus oikeudenkäyntikuluihin. Kunta itsehallinnollisena yhdyskuntana on aina mielletty verovelvolliseen ver-

---

[34] Ks. Soikkanen: 1966 s. 579, 581, 732, 733 ja 736, Suomen Virallinen Tilasto XXXI, Kuntien finanssitilastoa, Kaupunkikuntien finanssit vuonna 1932, s. 20 sekä Kaupunkien ja kauppalain finanssit vuonna 1940, s. 86. Ks. myös Suomen Virallinen Tilasto XXXI, Kunnallista finanssitilastoa, Kaupunkien menot ja tulot sekä varat ja velat vuosina 1917–1919, s. 18, jossa on esitetty kaupunkien veroäyrit vuosina 1913–1919. Vrt. Mäenpää: 1997 s. 105, jonka mukaan kunnat kattavat nykyisin menoistaan n. 40 % verotuloilla ja kunnallisilla maksuilla.

[35] Ks. Tarjanne: 1939 s. 281.

rattuna suhteellisen *tasavertaiseksi osapuoleksi* veroprosessissa, minkä vuoksi em. oikeudenkäyntikulujen korvauskäytäntöä pidettiin kohtuullisena[36].

Vuonna 1923 IlmoitusvelvL:iin lisättiin veronkiertosäännöksen kantamuoto. Säännöksen luonnetta kuvasi sen sijoittaminen pykälään, jonka nojalla oli aikaisemmin voitu toimittaa arvioverotus. Säännös asetti lähtökohtaisesti näyttövelvollisuuden veronsaajalle, mitä osoitti lain sanonta ”on ilmeistä”. Selvitysvelvollisuuden laajuuteen puolestaan vaikutti lain sanonta, jonka mukaan taksoituslautakunnan tuli päätöksenteossaan ottaa huomioon ”kaikki asiaan vaikuttavat seikat”. Vuonna 1948 veronkiertosäännöksen soveltamisalaa laajennettiin siten, että sen avulla voitiin puuttua paitsi sovitun vastikkeen suuruuteen ja suoritusaikaan myöskin muihin toimenpiteisiin, joihin oli ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin. Myös selvittämättömän omaisuuden lisäyksen verottamista koskeva määräys asetti lähtökohtaisesti näyttövelvollisuuden veronsaajalle.

Jo EETOL:n (44 §) mukaan jälkiverotus oli voitu kohdentaa viiteen lähinnä edelliseen vuoteen. Kunnallisverotuksessa jälkiverotusaika pidennettiin vasta vuonna 1950 kolmesta vuodesta viiteen vuoteen. *Kunnallisverotuksessa jälkitaksoituksesta ei erotettu veronoikaisua*.

Edellä esitetystä voidaan havaita, että *kunnallisverotuksessa oli valtionverotukseen verrattuna enemmän asianosaisaloitteisuutta edellyttäviä piirteitä,* minkä vuoksi kunnallisverotuksessa ei ole havaittavissa yhtä voimakasta ratkaisijan oikeudenmukaisuuden vaatimusta ja virallisperiaatetta korostavaa kehitysvaihetta kuin valtionverotuksessa[37]. Vuonna 1948 IlmoitusvelvL:n tutkimisvelvollisuutta osoittava säännös muutettiin vastaavan TOL:n määräyksen kaltaiseksi. Uuden säännöksen sanamuodosta käy selvästi ilmi, että valtionverotuksen tavoin kunnallisverotuksessa oltiin siirtymässä kehitysvaiheeseen, jossa ratkaisijan oli noudatettava tasavertaisesti sekä oikeudenmukaisuus- että puolueettomuusperiaatetta.

---

[36] Ks. Tarjanne: 1939 s. 321.

[37] Vrt. Tarukannel–Jukarainen: 1999 s. 34 ja 63, jonka mukaan valvontavalituksen tyyppisissä kunnallisasioissa on nykyisinkin noudatettava varsin passiivista materiaalista prosessinjohtoa. Tuomioistuimen toimivaltaa on tällöin yksittäisessä ratkaisutilanteessa tulkittava mieluummin rajoitettuna kuin ekspansiivisena. Oikeussuojavalituksen tyyppisessä kunnallisasiassa menettelymuodot voivat olla pitkälti samanlaisia kuin muissakin hallintovalituksissa.

III VEROTUSLAIN VOIMASSAOLOAIKA

1. Verotusmenettelyn ja -organisaation yhtenäistäminen

Aineellinen verolainsäädäntö yhdenmukaistui valtion- ja kunnallisverotuksessa koko ajan. Käytännössä tämä tapahtui siten, että merkittävät verolakien uudistukset toteutettiin samanaikaisesti sekä valtion- että kunnallisverotuksessa. Vuonna 1928 eduskunnalle annetun esityksen jälkeen kunnallis- ja valtionverotuksen yhdistäminen tuli seuraavan kerran esille vuonna 1934 valmistuneessa lainvalmistelukunnan mietinnössä, jossa verotusmenettelyä koskevat säännökset ehdotettiin sijoitettaviksi erilliseen verotuslakiin. Lainvalmistelukunnan työ ei johtanut välittömiin lainsäädäntötoimenpiteisiin, vaikkakin sillä oli melko suuri vaikutus TOL:n valmistelussa[1].

Vuoden 1944 alusta valtion tulo- ja omaisuusverotuksessa ja vuoden 1947 alusta pysyvästi myös kunnallisverotuksessa toteutettu ennakkoperintäjärjestelmä loi kasvavia paineita verotusmenettelyjen yhdistämiseksi[2]. Vuonna 1948 asetettiinkin uusi komitea valmistelemaan aineellisen verolainsäädännön yhdenmukaistamista ja verotusmenettelyjen yhdistämistä. Valmistelutyön tuloksena komitea julkaisi ehdotuksensa verolaiksi, joka sisälsi valtion- ja kunnallisveroa sekä yhdistettyä verotusmenettelyä koskevat säännökset. Komitean työn pohjalta hallitus antoi 8. elokuuta 1952 eduskunnalle esityksen verolaiksi, joka sisälsi sekä aineellista että muodollista vero-oikeutta koskevat säännökset. Viimeksi mainitut muistuttivat jo suuresti verotuslain vastaavia normeja, joten niitä ei ole tässä syytä käsitellä erikseen. Esitys ei johtanut lainsäädäntötoimenpiteisiin, koska eduskunta hajotettiin[3].

Verolakiesityksen rauettua hallitus katsoi, että uudistus oli toteutettava kahdessa vaiheessa siten, että ensin toteutettaisiin verotusmenettelyn yhdistäminen ja vasta tämän jälkeen aineellisen vero-oikeuden uudistaminen. Etenemisjärjestys korosti verotusmenettelyn merkitystä. Aikaisemminhan oli totuttu siihen, että aineellinen vero-oikeus kulki verotusmenettelyn edellä. Hallitus antoi 27. huhtikuuta 1956 komitean tehtäväksi laatia ehdotus erilliseksi verotuslaiksi. Komitean valmistelutyön pohjalta hallitus antoi eduskunnalle esityksen verotuslaiksi ja siihen liittyväksi lainsäädännöksi[4].

---

[1] Ks. lainvalmistelukunnan julkaisu N:o 2/1934 s. 56 ja 57 sekä lainvalmistelukunnan julkaisu N:o 12/1936, joka sisälsi hankittujen lausuntojen jälkeen laaditun tarkistetun ehdotuksen.

[2] Ruotsissa siirtyminen ennakkoperintään vuoden 1947 alussa katsottiin mahdolliseksi vasta sitten, kun kunnallis- ja valtionverotus sekä veronkanto oli yhdistetty yhdeksi verotusmenettelyksi. Ks. HE 146/1957 vp./A III, I, s. 2, Rekola:1955 s. 213 ja 214, laki tulo- ja omaisuusveron ennakkoperinnästä (1943/664), laki kunnallisveron väliaikaisesta ennakkokannosta (1943/1025) ja ennakkoperintälaki (1946/696), jolla kumottiin edellä mainitut lait (70 §).

[3] Ks. KM 1951: 63 ja HE 38/1952 vp./A I–II.

[4] Ks. KM 1957: 43 s. 3–4 ja HE 146/1957 vp./A III, I, s. 2 ja 3.

Pitkään jatkunut valmistelutyö johti lopulta tulokseen ja lait annettiin 12. joulukuuta 1958 (AsK 1958/481–487). Verotuslakia (VerL) täydensi 30.12.1959/530 annettu verotusasetus (VerA). Verotuslaki ja -asetus tulivat voimaan 1.1.1960 ja niitä sovellettiin ensimmäisen kerran verovuodelta 1959 toimitetussa verotuksessa. Verotuslain säätämisen yhteydessä kumottiin vastaavat aikaisemmin voimassa olleet valtion- tai kunnallisverotusta koskeneet säännökset käsittäen suuren osan TOL:sta ja TOA:sta, IlmoitusvelvL:n ja osan KKunA:n, MKunA:n sekä kunnallislain säännöksistä[5].

Verotuslaki koski valtiolle tulon ja omaisuuden perusteella suoritettavan veron (valtionvero), kunnalle tulon perusteella suoritettavan veron (kunnallisvero), evankelisluterilaisen kirkon ja ortodoksisen kirkkokunnan seurakunnalle menevän kirkollisveron sekä kansaneläkelaitokselle suoritettavan vakuutusmaksun (kansaneläkevakuutusmaksu) määräämistä, maksuunpanoa ja kantoa[6].

Meillä oli pitkään noudatettu periaatetta, jonka mukan verotuksen toimittivat luottamusmiehet. Verotuksen toimittamisen käytyä aina vain suuritöisemmäksi useisiin valtion verolautakuntiin oli jouduttu nimittämään päätoimiset puheenjohtajat ja näille apulaisia verotuksen valmistelua varten. Useisiin kuntiin oli vastaavasti jouduttu palkkaamaan taksoituslautakunnan avuksi taksoitussihteerejä tai jopa perustamaan erityinen taksoitustoimisto. Verotuslailla maa jaettiin veropiireihin, joihin kuului yksi tai useampia kuntia sen mukaan, kuin valtioneuvosto asianomaisia kunnallishallituksia ja lääninhallituksia kuultuaan määräsi. *Verotuksen valmistelutyö määrättiin kuhunkin veropiiriin perustettavan verotoimiston tehtäväksi*. Tässä tarkoituksessa verotoimiston tuli mm. huolehtia siitä, että verovelvolliset ja ulkopuoliset täyttivät ilmoitusvelvollisuutensa, auttaa ilmoitusvelvollisia tässä tehtävässä sekä hankkia verotusta varten tarpeelliset lausunnot ja selvitykset. Verotoimiston päällikkönä oli veropiirin verojohtaja, jonka nimitti hakumenettelyn jälkeen valtiovarainministeriö asianomaisia kunnallishallituksia kuultuaan. Valtiovarainministeriö määräsi myös verojohtajan sijaisen. Verotuslain myötä pääperiaatteeksi muodostui se, että verojohtajien ja verotoimiston virkailijoiden toimet voitiin järjestää vakinaisiksi viroiksi. Verojohtajalla oli pääsääntöisesti oltava tuomarin virkaan oikeuttava tutkinto tai muu virkaan sopiva yliopistossa tai korkeakoulussa suoritettu loppututkinto[7].

Varsinaisen verotuksen toimitti *erikseen jokaiseen kuntaan asetettu verolauta-*

---

[5] Ks. VerL 147 ja 151 §, VerA 67 §, asetus verotuslain soveltamisesta Ahvenanmaan maakunnassa 25.9.1959/368, laki kunnallishallituksesta kaupungissa annetun asetuksen muuttamisesta, laki maalaiskuntain kunnallishallinnosta annetun asetuksen muuttamisesta ja laki kunnallislain muuttamisesta sekä Andersson: 1968 s. 1.

[6] Termit verovuosi ja verotusvuosi lainattiin verotuslakiin ETOL:sta ja TOL:sta. Ks. VerL 1 ja 2 §, VerA 1 § sekä vrt. ETOL 2 § ja TOL 2 § sekä TOA 1 § sekä kunnallisverotuksen osalta Rekola: 1955 s. 4–6.

[7] Ks. HE 38/1952 vp./A I–II s. 13, HE 146, s. 3, VerotuslakiVM 1, s. 2/1957 vp./A III, I, VerL 6 ja 71 §, VerA 8 §, asetus välittömän verotuksen hallinnosta (1959/343) 13 § 3 kohta sekä vrt. TOL 53 ja 92 §, TOA 29 § ja IlmoitusvelvL 11 §.

kunta, joka saattoi toimia jaostoihin jakautuneena. Kuntakohtaisia verolautakuntia perusteltiin jälleen paikallistuntemuksen turvaamisella. Verolautakunnassa tuli olla puheenjohtajan lisäksi riittävä määrä varapuheenjohtajia sekä pääsääntöisesti kuusi tai useampia muita jäseniä. Verolautakunnan jäsenmäärästä päätti valtiovarainministeriö kunnallishallitusta kuultuaan. Verolautakunnassa saattoi vähimmillään olla puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan lisäksi vain kaksi muuta jäsentä. Lautakunnan jäsenten kokonaisluku tuli aina olla kahdella jaollinen. Verolautakunnan *puheenjohtajana toimi veropiirin verojohtaja.* Taksoituslautakuntien lakkauttamisen seurauksena kunnallinen itseverotusoikeus menetti merkitystään, mutta vastapainoksi kunnat saivat suhteellisen laajan nimitysoikeuden. Puolta lautakunnan jäsenten kokonaisluvusta vastaavan määrän jäseniä varamiehineen valitsi kunnallisvaltuusto. Muut jäsenet, varapuheenjohtajat heihin luettuna sekä varamiehen kullekin heistä, määräsi valtiovarainministeriö kunnallisvaltuustoa kuultuaan. Verotuslakiin lainattiin kunnallisverotuksesta TOL:ssa jo vähemmälle huomiolle jäänyt periaate, jonka mukaan verolautakunnan jäseniä valittaessa ja määrättäessä oli pyrittävä siihen, että *eri veronmaksajaryhmät tulivat siinä edustetuiksi*. Verolautakuntaan valitun tai määrätyn henkilön kelpoisuusehtona oli mm. se, että hänen tuli olla kunnan luottamustoimeen vaalikelpoinen, mikä puolestaan edellytti kunnassa asumista. Verolautakunta oli päätösvaltainen, kun läsnä oli puheenjohtaja tai varapuheenjohtaja sekä puheenjohtajana toimivan lisäksi enemmän kuin puolet lautakunnan muista jäsenistä. Näin ollen päätösvaltaisuus edellytti vähimmillään kolmen henkilön läsnäoloa[8] [9].

> Verolautakunnan jaostossa tuli olla vähintään neljä jäsentä. Mikäli jäseniä oli enemmän, tuli lukumäärän olla, samoin kuin verolautakunnassakin, kahdella jaollinen. Jaoston puheenjohtajana toimi verojohtaja tai se varapuheenjohtajista, jonka verolautakunta määräsi. Jaoston muut jäsenet määräsi verolautakunta kui-

[8] TOL:ssa verolautakunta oli veropiirikohtainen. TOL:n mukaan verolautakuntaan ei voitu määrätä tai valita sitä, joka ei ollut lähinnä edelliseltä vuodelta verovelvollinen. Tätä rajoitusta ei otettu VerL:iin. Kunnallisverotuksessa vaalikelpoisia taksoituslautakuntaan olivat olleet kunnassa äänioikeutetut ja siellä asuvat henkilöt. Kunnallislailla oli poistettu kunnallisverojen maksun laiminlyönnistä johtunut äänioikeuden ja vaalikelpoisuuden menetys. Verotuslain yhteydessä säädettiin perustuslain säätämisjärjestyksessä laki poikkeuksesta porvariston ja kaupunkien erioikeuksiin (1958/481). Sen mukaan ne viranomaiset, joiden tehtävänä oli määrätä kunnalle suoritettava vero, voitiin määrätä lailla. Ks. HE 38/1952 vp./A I–II, s. 13; HE 146, s. 3 ja 4, VerotuslakiVM 1, s. 2 ja 3, SuVM 202/1957 vp./A III, I; VaVM 8 ja siihen liitetty vastalause ja laki- ja talousvaliokunnan lausunto 25.9.1958 n:o 1 sekä Eduskunnan kirjelmä/1958 vp./HE 146/1957 vp./A I–II, VerL 5, 7–9 ja 14 §, VerA 7 §, kunnallislaki 15 ja 16 § (1948/642), Kuuskoski: 1960 s. 86–90 ja Rekola: 1955 s. 167 sekä Andersson: 1968 s. 17 ja 18. Vrt. TOL 54–56 ja 60 §, ETOL 37 § 1 mom, KKunA (1873/40) 54 § 1 mom (1922/16) ja MKunA (1898/21) 80 §.

[9] Tapauksessa KHO 1960 II 300 verolautakunnan jäsenten vaalia koskeva kunnanvaltuuston päätös kumottiin, koska kunnanvaltuusto ei ollut pyrkinyt siihen, että lautakuntaan tulisi edustajia eri veronmaksajaryhmistä. Tapauksessa KHO 1962 II 393 kunnanvaltuuston päätös kumottiin, koska verolautakuntaan ei ollut valittu liikkeestä tai ammatista tulonsa saavien edustajaa. Vrt. KHO 1960 II 335 ja 1962 II 394.

tenkin siten, että puolet jaostosta tuli olla valittuja lautakunnan jäseniä. Lautakunnan jaoston päätösvaltaisuuden suhteen noudatettiin samaa sääntöä kuin verolautakunnankin osalta[10].

Verolautakunnan kokouksissa oli vanhaan tapaan pidettävä pöytäkirjaa. TOL:n ja IlmoitusvelvL:n nojalla pöytäkirjaan oli aina merkittävä syy veroilmoituksesta poikkeamiseen, vaikkakaan tätä ei käytännössä aina noudatettu. Verotuslaissa ja sitä täydentävässä verotusasetuksessa tästä periaatteesta jouduttiin ilmeisesti verotuksen aiheuttaman suuren työmäärän vuoksi jo säädöstasollakin tinkimään, vaikka verotuslakivaliokunta olikin mietinnössään korostanut pöytäkirjaamisen merkitystä. Nyt *pöytäkirjaamisvelvollisuus* syntyi vain silloin, kun verotus toimitettiin veronkiertoa, peiteltyä osingonjakoa, arvio- tai harkintaverotusta, kansainvälistä peiteltyä voitonsiirtoa tai selvittämätöntä omaisuuden lisäystä koskevan säännöksen nojalla tai kun veroa määrättiin korotettavaksi. Pöytäkirjaamismenettelyn keventämistä tosin korvasi se seikka, että verolautakunnalle tehdyn verotusehdotuksen tuli aina nojautua perusteltuihin laskelmiin ja muihin tarvittaviin merkintöihin, jotka oli selvästi ja ymmärrettävästi tehtävä verotusasiakirjoihin. Nämä puolestaan muodostivat pöytäkirjan liitteen. Käytännössä kokouskohtaisia pöytäkirjoja ja verotusasiakirjoja säilytettiin erikseen. Kun verotuksessa sovellettiin tai aiottiin soveltaa em. erityisiä verotusmuotoja tai veronkorotussäännöstä, tuli myös sovellettu lainkohta merkitä pöytäkirjaan tai verotusasiakirjoihin, joihin asianosaisella oli oikeus tutustua[11].

Kunnalliseen itseverotukseen oli liittynyt olennaisena periaatteena, ettei kunta voinut hakea muutosta asettamiensa taksoitusviranomaisten päätöksiin. Pitkälti tämän periaatteen elinvoimaisuudesta seurasi, ettei kunnallisverotukseen ollut kehittynyt samanlaista asiamiesjärjestelmää kuin valtionverotukseen. Taksoituslautakuntien lakkauttamisen myötä asiamiesjärjestelmän ulottaminen myös kunnallisverotusta koskevaksi kävi ajankohtaiseksi. *Kaksiasianosaissuhteen laajentaminen ja tehostaminen* toimi vastavoimana useiden vuosikymmenten ajan voimistuneelle virallisperiaatteelle. Uudistus teki mahdolliseksi vahvistaa käsittelymenetelmää tutkintamenetelmän rinnalla[12].

Valtiovarainministeriö määräsi edelleen *valtionasiamiehen* ja hänen varamiehensä verolautakuntaan tai sen jaostoon. Kunnallishallituksen tehtäväksi annettiin määrätä valtionasiamiehen rinnalle *kunnanasiamies* ja tämän varamies. Valtion- ja kunnanasiamiehenä saattoi toimia myös sama henkilö. Kunnanasiamiehen tehtävänä oli valvoa paitsi kunnan myös seurakunnan ja kansaneläkelaitoksen oikeutta

---

[10] Ks. Andersson:1968 s. 22 ja VerL 17–19 §. Vrt. TOL 64–66 §.

[11] Ks. VerotuslakiVM 1/HE 146/1957 vp./A III, I, s. 3, VerL 16, 130 ja 132 §, VerA 8 § 10 ja 13 kohta, 12 ja 39 § sekä Andersson: 1968 s. 20, 108, 109, 190 ja 191. Vrt. TOL 63, 119 ja 121 §, TOA 32 § sekä IlmoitusvelvL 16 § 4 mom (1948/941) ja Rekola: 1955 s. 188.

[12] Vrt. Edelstam: 1995 s. 142–144, SOU 1991: 106 Del A s. 509–511 sekä SOU 1991: 106 Del B s. 440 ja 441, jossa kyselyyn vastanneet tuomarit lausuivat käsityksenään, että kaksiasianosaissuhteeseen siirtyminen tehostaa tosiseikkojen selvittämistä.

verotuksessa ja muutoksenhaussa. Ratkaiseva muutos aikaisempaan verrattuna tapahtui siinä, että *asiamiehet eivät enää olleet lautakunnan jäseniä*. Asiamiehillä oli tosin oikeus olla saapuvilla verolautakunnan kokouksessa ja ottaa siellä osaa keskusteluun, mutta heille ei enää annettu oikeutta ottaa osaa päätöksentekoon. Asiamiehiä voitiin tässä suhteessa verrata verotarkastajiin tai verolautakunnan kutsumiin asiantuntijoihin. Muutoksella pyrittiin edistämään verotuslautakuntien puolueettomuutta ja luomaan kattava kaksiasianosaissuhde jo verolautakunnassa. Kaksiasianosaissuhteessa asiamiesten itsenäinen selvittämisvelvollisuus korostui entisestään. Verotusasetuksessa tämä tehtävä sijoitettiin asiamiesten tehtävänkuvauksessa ensimmäiseksi. Sen sijaan verolautakunnan puheenjohtajan itsenäistä asian selvitysvelvollisuutta ei enää mainittu nimenomaisesti verotuslaissa tai verotusasetuksessa. Asiamiesten tehtävänä oli lisäksi antaa tarvittavaa virka-apua verotus- ja muutoksenhakuelimissä toimiville sekä muutoksenhakuun oikeutetuille viranomaisille. Kaksiasianosaissuhteen luomisesta huolimatta asiamiesten asema oli verovelvollisiin verrattuna edelleen vahvempi mm. sen vuoksi, ettei verovelvollisilla ollut oikeutta osallistua verolautakuntien kokouksiin ja vastata niissä asiamiesten väitteisiin ja vaatimuksiin[13].

Jo TOL:n mukaan oli voitu perustaa *lääninverolautakuntia* toimittamaan kirjanpitovelvollisten valtion tulo- ja omaisuusverotus. Verotuslain säätäminen merkitsi lääninverolautakuntien aseman vakiintumista. Lääninverolautakunta tuli nyt perustaa jokaiseen lääniin ja se saattoi toimia samaan tapaan jaostoihin jakautuneena kuin verolautakuntakin. Lääninverolautakunnassa oli puheenjohtaja ja riittävä määrä varapuheenjohtajia sekä, sen mukaan kuin valtiovarainministeriö määräsi, neljä tai useampia muita jäseniä. Verotuslailla muutettiin lääninverolautakunnan toimenkuvaa. Sen tuli toimittaa verotus silloin, kun liikettä tai ammattia oli harjoitettu siten, että siitä oli suoritettava veroa kahdelle tai useammalle kunnalle. Aikaisemmin paikalliset taksoituslautakunnat olivat tällöinkin toimittaneet verotuksen, mistä oli usein seurannut se, että samaa tuloa verotettiin kahteen kertaan. Verovelvollisen oli nyt näissä tapauksissa jätettävä veroilmoitus kullekin asianomaiselle kunnalle, joiden tuli tehdä ehdotuksensa, miten verovelvollisen verotus oli toimitettava ja miten veroäyrit tuli jakaa. Sekä valtion- että kunnallisverotuksen toimittaminen ja äyrien jakaminen kuului tämän jälkeen verovelvollisen kotikunnan lääninverolautakunnalle[14].

---

[13] Ks. HE 38/1952 vp./A I–II, s. 13; HE 146/1957 vp./A III, I, s. 4, VerL 11, 12, 15 ja 25 §, VerA 9–11 § ja Andersson: 1968 s. 19–21. Vrt. TOL 55 § 3 ja 4 mom, 58, 60 ja 62 §, 64 § 2 mom, TOA 30 § 5 kohta ja 31 §, etenkin 2, 5 ja 8 kohta sekä IlmoitusvelvL 6 ja 13 §.

[14] Koska lääninverolautakunnilla oli erityistä asiantuntemusta kirjanpitovelvollisten verotuksesta, otettiin verotuslakiin säännös, jonka mukaan valtiovarainministeriöllä oli oikeus määrätä, että muidenkin erityisiin ryhmiin kuuluvien verovelvollisten verotuksesta oli hankittava lääninverolautakunnan lausunto. Tällä säännöksellä oli käytännössä vain vähäinen merkitys. Ks. HE 38/1952 vp./A I–II, s. 13–15; HE 146, s. 4 ja 6, VerotuslakiVM 1, s. 4/1957 vp./A III, I, VerL 20 §, 34 § 3 mom, 59 § 2 kohta, 60, 61 ja 64 § ja Andersson: 1968 s. 60 ja 61. Vrt. TOL 127 § 2 mom, TOA 33 § ja Rekola: 1947 s. 664 sekä IlmoitusvelvL 3 § 2 mom (1922/17) ja Rekola: 1955 s. 26–33.

> Lailla välittömän verotuksen hallinnosta (1959/321) mm. verotuslaissa tarkoitettujen verojen määräämisen ja maksuunpanon yleinen johto ja valvonta annettiin valtiovarainministeriölle. Jokaisessa läänissä oli oltava lääninverotoimisto, jonka päällikkönä oli lääninverotarkastaja. Kahdella läänillä saattoi olla myös yhteinen lääninverotoimisto. Lääninverotoimiston tehtävänä oli virka-alueellaan johtaa ja valvoa verojen määräämistä ja maksuunpanoa. Lisäksi sen tuli mm. toimittaa verovalmistelu lääninverolautakunnassa käsiteltävien asioiden osalta sekä hoitaa lääninverolautakunnan toimistotehtävät[15].

Koska lääninverolautakuntien toimivalta ulotettiin verotuslaissa myös kunnallisverotusta koskevaksi, saivat kunnat äänensä kuuluviin lääninverolautakuntienkin jäseniä määrättäessä. Puheenjohtajan ja varapuheenjohtajan sekä muut jäsenet varamiehineen määräsi edelleen valtiovarainministeriö, mutta puolet lautakunnan jäsenten kokonaisluvusta varamiehineen oli määrättävä kunnallisten keskusjärjestöjen ehdottamista henkilöistä. Muutoin lääninverolautakuntaan ja sen jäseniin sovellettiin soveltuvin osin samoja säännöksiä, kuin verolautakunnasta ja sen jäsenistä oli säädetty. Valtiovarainministeriö määräsi kunnallisia keskusjärjestöjä kultuaan lautakuntaan myös yhden tai useampia verotusasiamiehiä. Verotusasiamiehen tehtävänä oli valvoa kaikkien veronsaajien oikeutta. *Lääninverolautakunnissa toteutui verolautakuntien tapaan selkeä kaksiasianosaissuhde*. Verotusasiamiehen tuli itsenäisesti hankkia verotuksen toimittamista tai muutoksenhakua varten tarvittavia selvityksiä tai lausuntoja sekä antaa verotus- ja muutoksenhakuelimissä toimiville sekä muutoksenhakuun oikeutetuille viranomaisille virka-apua. TOL:n aikana selvitysvelvollisuus oli kuulunut lähinnä vero- ja lääninverolautakunnan puheenjohtajalle. Verotusasiamieheen sovellettiin muutoin soveltuvin osin samoja määräyksiä kuin valtion- ja kunnanasiamiehestä oli säädetty[16].

Tuloverotuksen ilmoitusvelvollisuutta koskevat säännökset syntyivät kunnallisverotuksessa, josta ne siirtyivät valtionverotukseen. IlmoitusvelvL:ssa ei ollut sen säätämisen jälkeen tapahtunut niin merkittäviä muutoksia, että lain säännöksiä olisi voitu laajemmin siirtää verotuslakiin. Tämän vuoksi verotuslain säännökset lainattiin tältä osin lähinnä TOL:sta ja TOA:sta[17]. Ilmoittamisvelvollisuutta koskevat säännökset sijoitettiin paitsi verotuslain IV osaan myös verotusasetuksen 5 lukuun. Verotuslain *ilmoittamisvelvollisuus* rakentui samoin kuin TOL:ssakin abstraktisen verovelvollisuuden varaan[18]. Veroilmoitus oli jätettävä kotikunnan verolautakun-

---

[15] Ks. laki välittömän verotuksen hallinnosta (1959/321) 1, 3, 4 ja 14 §, asetus välittömän verotuksen hallinnosta (1959/343) 2 §, 3 § 5 kohta ja 13 § sekä Andersson: 1968 s. 15 ja 72. Välittömän verotuksen hallinnosta annetulla lailla kumottiin välittömän valtionverotuksen tarkastamisesta annettu laki (1942/605), jonka mukaan valtiolle tulevien välittömien verojen määräämisen ja maksuunpanon yleinen johto ja valvonta kuuluivat valtiovarainministeriön veroasiainosastolle sekä paikallinen verotuksen valvonta ja ohjaaminen verotarkastajille.

[16] Ks. HE 146/1957 vp./A III, I, s. 4, VerL 21 ja 22 §, VerA 13–17 ja 55 §. Vrt. TOA 34 ja 38 § sekä Rekola: 1947 s. 664–666.

[17] HE 146/1957 vp./A III, I, s. 5.

[18] IlmoitusvelvL 1 §:n sanamuoto viittasi siihen, että ilmoitusvelvollisuus edellytti konkreettista verovelvollisuutta. Määräystä ryhdyttiin kuitenkin valtionverotuksen puolella tapahtuneiden säännösmuu-

nalle tai oleskelukunnan verotoimistoon sieltä edelleen verovelvollisen ilmoittamalle verolautakunnalle toimitettavaksi. Milloin verovelvollisen oli suoritettava kunnallisveroa kiinteistö-, liike- tai ammattitulosta muulle kuin kotikunnalleen, tuli veroilmoitus antaa kahtena kappaleena kunkin kunnan osalta erikseen. Näin kullakin kunnallisveron saantiin oikeutetun kunnan verolautakunnalla oli oikeus saada kunnassa verotettavan tulon osalta veroilmoitus[19].

Verotuslaki laajensi lähinnä kirjanpitolain tai verolain mukaan kirjanpitovelvollisten ilmoittamisvelvollisuutta[20]. Käsiteltävän aiheen kannalta merkittävimmät verotuslailla toteutetut ilmoitusvelvollisuuden muutokset liittyivät siihen, että *tiedonsaantiin oikeutettujen viranomaisten piiriä laajennettiin*. TOL:n mukaan vero- tai tarkastuslautakunnan puheenjohtaja, verotarkastaja sekä muu valtiovarainministeriön veroasiainosaston virkamies saattoi vaatia verovelvolliselta tai ulkopuolisilta ilmoituksia tai näitä täydentäviä tietoja sekä toimittaa tai toimituttaa verotarkastuksen. Näistä vain verotarkastaja saattoi esiintyä suoraan verovelvollisen vastapuolena veroprosessissa. Nyt oikeus vaatia verovelvollisen tai ulkopuolisten ilmoituksia tai niitä täydentäviä tietoja sekä toimittaa tai toimituttaa muiden kuin verovelvollisten tarkastuksia saattoi olla verojohtajan, verolautakunnan jaoston puheenjohtajan, verotarkastajan ja valtiovarainministeriön asianomaisen virkamiehen lisäksi lääninverolautakunnan puheenjohtajalla, verotusasiamiehellä, valtion- ja kunnanasiamiehellä sekä verotoimiston asianomaisella virkamiehellä. Oikeus toimittaa tai toimituttaa verovelvollisen verotarkastus annettiin verojohtajan, verotarkastajan ja valtiovarainministeriön asianomaisen virkamiehen lisäksi myös lääninverolautakunnan puheenjohtajalle. Valtiovarainministeriön asianomaisella virkamiehellä ja verotarkastajalla säilyi oikeus saada jokaiselta toisen verotusta tai muutoksenhakuasiaa varten tarvittavia, laissa muutoin yksilöimättömiä tietoja. Tiedonsaanti- ja tarkastusoikeus koski sekä verotus- että muutoksenhakumenettelyä. Olennaista lainmuutoksessa oli se, että *tiedonsaantioikeus ja muiden kuin verovelvollisten tarkastusoikeus ulottui kaksiasianosaissuhteessa verovelvollisen vastapuolina säännönmukaisesti toimineisiin valtion- ja kunnanasiamiehiin sekä verotusasiamiehiin*. Näin laaja asiamiesten tiedonsaantioikeus saattoi joissakin tapauksissa

---

tosten johdosta tulkitsemaan siten, että ilmoitusvelvollisuus edellytti vain abstraktista verovelvollisuutta. Ks. Rekola:1955 s. 173 ja VerL 33 §. Vrt TOL 72 § ja nykyisen ilmoitusvelvollisuuden osalta Savolainen–Teperi: 2000 s. 38.

[19] Ks. HE 38/1952 vp./A I–II, s. 14 ja 15; HE 146/1957 vp./A III, I, s. 5 ja 6, VerL 34 §, 35 § 2 mom ja VerA 23 § sekä Andersson:1968 s. 30-32. Kunnallisverotuksessa verovelvollinen oli aikaisemmin joutunut antamaan veroilmoituksen kunkin sellaisen kunnan taksoituslautakunnalle, jolle hänen oli suoritettava veroa. TOL:n mukaan veroilmoitus oli annettava siinä veropiirissä, missä vero oli määrättävä, sekä siinä muussa veropiirissä, jossa verovelvollinen omisti kiinteistön tai hallitsi sitä. Vero puolestaan määrättiin pääsääntöisesti verovelvollisen tai tämän edustajan kotipaikan veropiirissä. Ks. IlmoitusvelvL 1 § ja Rekola: 1955 s. 173 ja 174 sekä TOL 73 ja 94 § sekä TOA 43 §.

[20] Ks. VerL 37 § ja VerA 24–30 §. Vrt. TOL 76 § 3 mom ja 77 § sekä TOA 44–49 §. Anderssonin mukaan muille kuin yleisen lain mukaan kirjanpitovelvollisille asetettiin niin pitkälle meneviä vaatimuksia, että ne monien verovelvollisten osalta eivät olleet käytännössä toteutettavissa eivätkä asiallisesti perusteltavissa. Ks. Andersson:1968 s. 38–39.

olla ongelmallinen veroprosessuaalisten todistustaakkasäännösten soveltamisen kannalta. Todistustaakan jakautumista määritettäessä ei ole aina helppo ratkaista, kuinka laajasti asiamiesten on käytettävä tiedonsaantioikeuksiaan. Muutosten vaikutuksia lievensi jossain määrin se, ettei tarkastusasiamiehelle annettu vastaavia oikeuksia[21].

Toisaalta uudistus oli omiaan korostamaan käsittelymenetelmää verotuksessa ja veroprosessissa. Käsittelymenetelmästä normaalissa merkityksessä ei kuitenkaan voitu puhua, koska asiamiehillä oli oikeus vaatia verovelvollinen tai ulkopuolinen antamaan tietoja, koska asiamiehet olivat varsin kiinteässä yhteydessä verotuskoneistoon ja koska asianosaisten edustus päätöksiä tekevissä elimissä oli eriarvoisesti järjestetty. Asianosaisen tietojenantovelvollisuutta ei enää voitu verrata pelkästään editiovelvollisuuteen.

Mikäli joku muun kuin verovelvollinen laiminlöi tietojenantovelvollisuutensa, voitiin hänet tuomita laiminlyönnistään sakkorangaistukseen. Ulosotonhaltija saattoi lisäksi, veroviranomaisen esityksestä, sakon tai vankeuden uhalla velvoittaa ilmoitusvelvollisen täyttämään velvollisuutensa. Verovelvollisen osalta ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnin sanktiokeinoja olivat arvioverotus ja sinänsä sakkorangaistusta muistuttava veronkorotus[22].

Verolautakunnan *tutkimisvelvollisuutta* osoittanut verotuslain 55 §:n säännös rakentui perusperiaatteiltaan entisten säännösten varaan. Lain sanamuotoon tehtiin ainoastaan eräitä teknisiä muutoksia, jotka aiheutuivat lähinnä siitä, että valtion- ja kunnallisverotus yhdistettiin saman lautakunnan toimitettavaksi. Säännös kuului seuraavasti: ”Verotettavan tulon ja omaisuuden määriä vahvistettaessa on tunnollisesti sekä valtion ja kunnan että verovelvollisen etua silmällä pitäen harkittava, mitä verovelvollisen tulosta ja omaisuudesta sekä muista asiaan kuuluvista seikoista on veroilmoituksesta tai muutoin selville käynyt taikka muulla perusteella on oikeaksi katsottava”[23]. Lain sanamuodosta käy selvästi ilmi, että kaksi tärkeintä periaatetta, jotka ohjasivat asian selvittämistä, olivat oikeudenmukaisuus ja puolueettomuus. Verotuslain 55 §:ää täydensi verotusasetuksen 39 §:n 1 mom, jonka alkuosa kuului seuraavasti: ”Verovalmistelua suoritettaessa on verovelvolliselta tarvittaessa vaadittava tai muutoin hankittava ne täydentävät tiedot ja selvitykset, mitkä verotusta

---

[21] Verovelvollisen tarkastuksen osalta laissa todettiin nyt nimenomaisesti, että toimituksesta oli laadittava kertomus. Tämä oli ennen verotustoimenpiteitä saatettava verovelvolliselle tiedoksi. Ks. VerotuslakiVM 1/HE 146/1957 vp./A III,I, s 3, VerL 40, 43–49, 52–54 ja 130 § sekä VerA 36 (1959/530, 1961/588 ja 1969/175), 37 ja 54 §, Andersson: 1964 s. 73, 194 ja 195 sekä Andersson: 1968 s. 40–45, 123 ja 124. Vrt. TOL 80–87, 90–92 ja 119 §, TOA 54 § sekä IlmoitusvelvL 6, 7, 8 (1948/941 ja 1958/30), 13 ja 17 §.

[22] Ks. VerL 123 ja 142 §, Andersson: 1968 s. 45, 46, 186 ja 187 sekä KKO 1967 II 69. Vrt. Kauppi: 1950 s. 209, TOL 113, 114 ja 126 § ja IlmoitusvelvL 23 § sekä Rekola: 1955 s. 177, 178 ja 180.

[23] Ks. myös VerL 75 ja 76 §. Vrt. MKunA 81 § 1 mom (1922/15), KKunA 54 § 4 mom (1922/16) ja 57 § (1883/29), TOL 93 §, 95 § 1 mom ja IlmoitusvelvL 16 § 1 mom (1948/941) sekä VerMenL 26 § 2 mom alkuperäisessä muodossaan. Vrt. Ruotsin taxeringslag (1956:623) 65 § 1 mom (1978:316), joka kuuluu seuraavasti: ”Taxeringsnämnden skall tillse att utredning görs och att tillfälle bereds den skattskyldige att yttra sig när det behövs för nämndens beslut.”

varten saattavat olla tarpeen, sekä noudattaen, mitä verotettavan tulon ja omaisuuden vahvistamisesta on säädetty, tehtävä verolautakunnalle laskelmiin perustuva täsmällinen ehdotus verotuksen toimittamisesta." Verotuslakivaliokunta tähdensi mietinnössään, että verovelvolliselle oli myönnettävä kaikki ne vähennykset, joihin hän oli lain mukaan oikeutettu. Vähennys oli myönnettävä veroilmoituksesta ja verovelvollisen vaatimuksesta riippumatta, jos sen edellytykset olivat verolautakunnan tiedossa[24].

Myös erityisiä verotusmuotoja koskeneet säännökset rakentuivat pääosin vanhojen säännösten tai laiksi kirjatun oikeuskäytännön varaan[25]. *Peiteltyä osingonjakoa* koskevaan verotuslain 57 §:ään lisättiin aikaisempaan TOL:n säännökseen verrattuna uusi 2 momentti, joka koski tapauksia, joissa osakeyhtiö oli lunastanut omia osakkeittaan tai alentanut osakepääomaansa. Mikäli menettelyyn oli ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että osingosta menevästä verosta olisi vältytty, voitiin jaetut varat katsoa osakkaan saamaksi peitellyksi osingoksi. Veronsaajalle lähtökohtaisesti kuuluvaa selvittämisvelvollisuutta sekä näyttökynnystä tässäkin erityissäännöksessä osoitti sana "ilmeisesti"[26].

---

[24] Ks. VerotuslakiVM 1/HE 146/1957 vp./A III, I, s. 3, VerL 38 §, VerA 31–33 § ja Andersson: 1968 s. 35, 36, 72 ja 73. Vrt. Rekola: 1947 s. 416 ja 481.

[25] Yleinen veronkiertosäännös sijoitettiin VerL 56 §:ään ja se oli lähes sanatarkka kopio TOL 95 §:n 2 momentin ja IlmoitusvelvL 16 §:n 2 momentin (1948/941) säännöksistä.

[26] Kunnallisverotuksessa peitellyn osingonjaon verotus oli aikaisemmin voitu toteuttaa yleisen veronkiertonormin perusteella. Ks. Rekola: 1955 s. 103 ja 104. Vrt. keskenään TOL 30 § sekä IlmoitusvelvL 16 § 2 mom.

Andersson ja Wikström mainitsevat peiteltyyn osingonjakoon viittaavina tapauksina mm. ne, joissa osakkeiden lunastamiselle ei ole osoitettavissa liiketaloudellisia syitä, osakkeita lunastetaan kaikilta osakkailta samassa suhteessa tai joissa pääosakkaalta lunastetaan pienehkö määrä osakkeita, eikä osakkaan asema yhtiössä muutu. Ks. Andersson: 1968 s. 79 ja 80 sekä Wikström:1999 s. 94 ja 95.

Peiteltyyn osingonjakoon liittyvää näyttövelvollisuutta selventävät seuraavat oikeustapaukset: KHO 1963 II 309; KHO 1971 II 578, jossa ilmaisosakeannin jälkeen tapahtuneen osakkeiden lunastamisen, joka ei ollut muuttanut osakkaan asemaa yhtiössä, katsottiin tapahtuneen osingosta menevän veron välttämiseksi; KHO 1973 II 560, jossa osakkeiden lunastamisen ilmeisenä tarkoituksena ei katsottu olevan osingosta menevän veron välttäminen, kun osakeyhtiö, joka oli supistanut toimintaansa, aikoi kiinteistön myynnistä saatavilla varoilla lunastaa omia osakkeitaan; KHO 1978 II 606, jossa osakeyhtiö aikoi lunastaa sellaiselta vähemmistöosakkaaltaan, joka ei ollut toiminut yhtiössä, tämän kaikki osakkeet jakamattomilla voittovaroillaan. Vaikka yhtiö ei ollut jakanut osinkoja, osakkeiden lunastamisen ei katsottu tapahtuvan ilmeisesti osingosta menevän veron välttämistarkoituksessa; KHO 1979 II 614, jossa osakkeiden lunastamisen ei katsottu tapahtuvan ilmeisesti osingosta menevän veron välttämiseksi, kun kenkäalan vähittäiskauppaa kahdessa myymälähuoneistossa harjoittanut osakeyhtiö, jonka osakekannan omistivat kaksi veljestä perheineen, sukupolvenvaihdoksen johdosta lunasti toiselta veljeksistä osan tämän osakkeista, ja mainittu veli perusti uuden osakeyhtiön jatkamaan samaa toimintaa lunastettujen osakkeiden vastikkeeksi saamassaan toisessa myymälähuoneistossa; KHO 1989 B 553 (äänestys), jossa yhtiön ei katsottu myyneen ylimääräistä omaisuutta ja jakaneen yhtiölle tarpeettomia varoja, kun vanhan liiketoiminnan lopettamisen jälkeen suurin osa elinkeinossa käytetyn kiinteistön osan myynnistä kertyneistä varoista käytettiin yhtiön velkojen maksuun ja tulevan toiminnan käyttöpääomaksi ja kun osakkeita lunastettiin kaikilta osakkeenomistajilta heidän osakeomistuksensa suhteessa. Siten varojen jakaminen osakkaille tapahtui osingosta menevän veron välttämiseksi.

Peiteltyä osingonjakoa koskevat VerL:n säännökset siirtyivät sellaisenaan VerMenL:iin. Ks. VerMenL 29 § (1995/1558) ja Myrsky-Linnakangas: 1996 s. 75–80.

Käsitteet ilmoituksen mukainen verotus ja laskelmaverotus lainattiin verotuslakiin suoraan oikeuskirjallisuudesta. Vain vertailuarvion toimittamisesta oli aikaisemmin ollut nimenomainen säännös ja tämäkin vain valtionverotuksen puolella. Tähän TOL:n säännökseen oli liittynyt ehdoton kuulemisvelvollisuus. Käytännössä verovelvollisia oli muulloinkin kuultu arvioverotusta toimitettaessa, mutta tämä ei kuitenkaan ollut arvioverotuksen edellytys. Verotuslain 72 §:n 1 mom:n 3 kohtaan otettiin edellisen lisäksi myös muunlaisen *arvioverotuksen* toimittamista koskeva nimenomainen säännös, jonka soveltaminen edellytti, ettei veroilmoitusta ollut annettu tai että sitä ei voitu panna oikaistunakaan verotuksen perusteeksi ja että verovelvolliselle oli ”mikäli mahdollista annettu tilaisuus selvityksen esittämiseen”. Uusi *kuulemista* koskeva säännös edellytti, että verovelvolliseen oli ainakin yritetty ottaa yhteyttä. Verotuslain myötä verovelvollisen kuulemista ryhdyttiin näin korostamaan. Kuuleminen voi estää veroviranomaista muuttamasta myöhemmin arvioverotuspäätöstään[27] .

Arvioverotuksen ja ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntiä koskevien vaihtoehtoisten sanktiomuotojen kehityksen myötä *voitiin vihdoin luopua säännöksistä, joiden nojalla ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnistä saattoi seurata valitusoikeuden menetys*[28] .

Verotuslaissa täsmennettiin kunnallisverotusta koskeneen *harkintaverotuksen*[29] edellytyksiä (72 §:n 1 mom:n 4 kohta). Asian selvittämistä edellytti seuraava määräys: Verolautakunnan oli ”huolellisesti tutkittava kiinteistön käyttötapa ja liikkeen

---

[27] Ks. HE 146/1957 vp./A III, I s. 7, Rekola: 1955 s. 186–188 ja Andersson: 1968 s. 90 sekä seuraavat oikeustapaukset: KHO 1963 II 407; KHO 3.4.1973 t:1401, jossa valittajalle, joka ei ollut antanut verovuodelta veroilmoitusta, oli varattu tilaisuus selvityksen esittämiseen siitä, miksi veroilmoitusta ei ollut annettu, toimittamalla tätä koskeva tiedustelu sijaistiedoksiantona hänen henkikirjoituspaikkakunnallaan asuvalle äidille. Verolautakunnan katsottiin antaneen valittajalle tilaisuuden selvityksen esittämiseen; KHO 19.8.1992 t:2814, jossa yhtiön säännönmukainen verotus vuodelta 1987 oli toimitettu arvioverotuksin. Vuonna 1990 tarkastettiin yhtiön kirjanpito vuodelta 1987, jolloin vaihto-omaisuuden kirjaukset todettiin virheellisiksi. Tarkastuksen perusteella toimitettiin jälkiverotus arvioimalla. Koska kuitenkin jo säännönmukaisen verotuksen yhteydessä yhtiöltä oli pyydetty selvityksiä samoista seikoista, joihin tarkastuskertomus ja arvioverotus perustuivat, KHO katsoi, ettei jo vahvistettua arviota voitu jälkiverotuksin korottaa, minkä vuoksi jälkiverotus kumottiin. Vrt. Rekola:1947 s. 487, TOL 95 § 1 ja 3 mom, IlmoitusvelvL 16 § 1 mom (1948/941) ja KHO 1963 II 21.

Ruotsissa nykyisenkaltaiset, aikaisempaan oikeuskäytäntöön perustuneet arvioverotussäännökset otettiin käyttöön vuoden 1956 alusta. Samassa yhteydessä jälkiverotuksen toimittamisen edellytyksistä poistettiin vaatimus suoraan osoitettavissa olevasta virheestä, mikä mahdollisti arvioverotuksen toimittamisen jälkiverotuksen yhteydessä. Ks. Leidhammar:1995 s. 179 ss. , 187, 322-329 (etenkin alav. 67) ja 353.

[28] Valitusoikeuden menetyksen edellytyksenä oli ollut se, että verovelvollista oli laiminlyönnin vuoksi kehotettu täyttämään ilmoitusvelvollisuutensa. Ks. TOL 102 § 4 mom ja IlmoitusvelvL 21 § 2 mom. Ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntiin on myöhemminkin liitetty muita sanktioita kuin arvioverotus ja veronkorotus. Tappiontasauksesta tuloverotuksessa annetun lain (1968/362) 3 §:n mukaan tappiota ei vahvistettu, mikäli verovelvollinen ei kehotuksetta antanut veroilmoitustaan.

Ruotsissa valitusoikeuden menetyksestä luovuttiin vuoden 1958 alusta alkaen. Tämän jälkeen ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnistä saattoi seurata sakkoja. Ks. Leidhammar:1995 s. 184.

[29] Myös valtionverotuksessa oli ollut harkintaverotusta muistuttavia piirteitä ulkomaalaisesta riippuvaisen liikkeen verotuksen (TOL 23 §) ja vertailuarvion toimittamisen (TOL 95 § 3 mom) osalta.

toimiala sekä niiden muu laatu ja tuottavuus, niin myös aikaisempien ja verovuoden vuosivaihto, tuotto ja toiminnan muu laajuus sekä jatkuva toimimismahdollisuus ynnä varallisuusasema ja kaikki ne muut asianhaarat, jotka voivat olla johtona asian arvostelemiseen." Kuulemisperiaatteen merkityksen kasvua osoitti se, että verovelvolliselle oli varattava tilaisuus esittää selvityksensä ennen harkintaverotuksen toimittamista[30].

Verovelvollisen *kuulemisvelvollisuutta* osoittava määräys lisättiin samoin ulkomaalaisesta riippuvaisen liikkeen verotusta koskevaan verotuslain 73 §:n 1 momenttiin. TOL:sta periytyi verotuslakiin myös määräys, joka koski sellaisen ulkomailla asuvan henkilön tai ulkomaisen yhteisön, jolla ei ollut täällä kiinteää toimipaikkaa, täällä harjoittaman ansiotoiminnan verottamista (73 § 3 mom). Tällaisen yrityksen tulo voitiin vahvistaa arvioimalla, mikäli yritys ei itse ilmoittanut luotettavia perusteita veron määräämiseksi. Säännöksen soveltamisen katsottiin edellyttävän verovelvollisen kuulemista[31]. Selvittämättömän omaisuuden lisäyksen verottamisen kohdalla kuulemisesta oli säädetty jo aikaisemminkin (74 §)[32].

Kuulemista koskeva viranomaisen ilmoitus tuli toimittaa verovelvolliselle tarpeellisesti yksilöitynä ja kirjallisena. Mikäli verovelvollinen ei vastannut ilmoitukseen, tuli se lähettää kirjatussa kirjeessä, tarvittaessa saantitodistusta vastaan tai muutoin todistettavasti. Verotuslaissa ei ollut yleistä säännöstä, joka olisi velvoittanut kuulemaan veroilmoituksesta poikettaessa. Anderssonin käsityksen mukaan tällainen periaate olisi voitu kuitenkin johtaa em. verotusasetuksen 39 §:n 1 mom:n säännöksestä. Näin ei kuitenkaan verotuskäytännössä aina tapahtunut. Yleistä kuulemisvelvollisuutta koskevalla säännöksellä olisi Anderssonin kannan mukaan voitu estää selvittämättömien tosiseikkojen valitettavan suuri esiintymistiheys[33] [34].

---

[30] Verotuslaissa kiellettiin uusien liikkeiden harkintaverotus kahtena ensimmäisenä verovuotena (72 § 2 mom). Ratkaisussa KHO 1964 II 657 yhtymä katsottiin perustetun ennestään olemassa olleen liikkeen jatkamista varten, kun kaksi rakennusliikettä oli perustanut yhtymän yhden urakkatyön yhteistä toteuttamista varten. Näin ollen harkintaverotus oli mahdollinen. Ks. myös HE 38/1952 vp./A I-II, s. 10; HE 146, s. 7, VerotuslakiVM 1, s. 20 (I vastalause), SuVM 202/1957 vp./A III,I, Andersson:1968 s. 93–96 ja Anderssonin mainitsema tapaus KHO 1966 II 600, jonka mukaan verovelvolliselle tuli varata riittävän pitkä aika vastauksen antamiseen. Vrt. KKunA 55 § 7 kohta (1922/16) ja MKunA 82 § 13 kohta (1922/15).

[31] Ks. Andersson: 1968 s. 102 ja vrt. TOL 23 §. VerL 73 §:n 1 mom:n sanamuodon mukaan ulkomaalaisesta riippuvaista liikettä voitiin edelleenkin verottaa "harkinnan mukaan". Vertailuarvion kohdalla VerL:ssa ei enää käytetty vastaavaa termiä.

[32] Vrt. TOL 95 § 4 mom ja IlmoitusvelvL 16 § 3 mom (1948/941).

[33] Kaikki VerL:n mukaan verosta tai kansaneläkevakuutusmaksusta vastuussa olevat henkilöt tuli merkitä veroluetteloon ja verolippuun. Mikäli näin ei ollut menetelty, tuli verojohtajan kuulla verosta vastuussa olevaa henkilöä, ennen kuin hänet määrättiin verovelvollisen kanssa yhteisvastuulliseksi veron, kansaneläkevakuutusmaksun tai niiden osan suorittamisesta. Tällöin tiedoksianto oli toimitettava postitse saantitodistusta vastaan tai muutoin todistettavasti. Ks. VerL 89 §, VerA 43 § 1 mom (1959/530, 1961/588 ja 1969/175) ja 2 mom (1959/530 ja 1969/175), Andersson: 1964 s. 26 ja Andersson: 1968 s. 21, 72, 73, 107, 108, 151 ja 152. Tosiasiaepäselvyyksien suhteen tilanne ei ole nykyisinkään muuttunut. Ks. Myrsky–Linnakangas: 1996 s. 145.

[34] Vrt. Ruotsin taxeringslag (1956:623) 65 §, joka kuului seuraavasti: "Förekommer anledning att åsätta skattskyldig taxering med avvikelse från självdeklaration, skall, där hinder ej möter, tillfälle

Aikaisemmin veronoikaisusta oli säädetty vain valtionverotuksen puolella. Kunnallisverotuksessa ei ollut mahdollista jälkeenpäin oikaista kunnan vahingoksi tapahtuneita erehdyksiä, kuten laskuvirheitä, paitsi silloin, kun virhe oli johtunut verovelvollisen syystä ja siten oikeutti jälkiverotuksen toimittamiseen. Kunnalla ei myöskään ollut aikaisemmin ensi asteen valitusoikeutta, joten virheet jäivät usein lopullisiksi. Epäkohdan korjaamiseksi *veronoikaisu ulotettiin verotuslaissa myös kunnallisverotusta koskevaksi*. Veronoikaisu tuli tehdä, kuten valtionverotuksessa aiemmin, verotuksen toimittamisvuotta seuraavien kahden vuoden kuluessa[35] .

Takaisinosoituksen korvasi ennen verotuslain säätämistä perustevalitus. Verotuslailla takaisinosoituksesta tuli ensisijainen oikaisukeino perustevalitukseen verrattuna. Mikäli veronoikaisuin tai jälkiverotuksin verotettavaan tuloon lisätty erä oli lainvoiman saaneella päätöksellä verotettu jonakin muuna vuotena ja tämä verotus oli saanut lainvoiman, oli verovelvollinen viran puolesta osoitettava saamaan takaisin se vero, mikä samasta tulosta oli aikaisemmin pantu verovelvollisen maksettavaksi[36] .

Aikaisemmin veronoikaisu, jälkiverotus ja muutoksenhakuviranomaisen uudelleen toimitettavaksi palauttama verotus toimitettiin varsinaisen verotuksen yhteydessä, minkä vuoksi veronsaajat saattoivat joutua pitkäänkin odottamaan saatavaansa. Verotuslaissa nämä verotukset säädettiin toimitettaviksi säännönmukaisesta verotuksesta erillisinä, mikä paitsi nopeutti menettelyä myös *pidensi jälkiverotukselle ja veronoikaisulle varattua määräaikaa*. Edellä mainituista verotuksista oli laadittava kunkin kunnan osalta erillinen veroluettelo. Verovelvolliselle tuli toimittaa virkateitse erillisen veroluettelon ote, johon oli liitettävä osoitus siitä, miten ja minkä ajan kuluessa verotukseen sai hakea muutosta. *Valitusosoitus* tuli liittää myös säännönmukaisen verotuksen jälkeen laaditun veroluettelon nojalla kirjoitettuihin verolippuihin, jotka tuli lähettää ennen veroluettelon nähtäville panoa verovelvollisille. Erillistä veroluetteloa ei asetettu yleisesti nähtäville. Muutoksenhakuaika alkoi verovelvollisen tai tähän verrattavan henkilön osalta erillisen veroluette-

---

beredas den skattskyldige att yttra sig i frågan. Dock vare detta ej nödigt i fråga om felräkning, misskrivning eller annat uppenbart förbiseende eller då eljest yttrande av den skattskyldige uppenbarligen icke är erforderligt för frågans bedömande."

[35] Verotuslaissa veronoikaisu ja jälkiverotus erotettiin käsitteinä lopullisesti toisistaan. Ks. HE 38/1952 vp./A I–II, s. 16; HE 146/1957 vp./A III, I, s. 8 ja VerL 82 §. Vrt. TOL 97 §. Tapauksessa KHO 1947 II 295 jälkitaksoitus poistettiin kunnallisveroasiassa. Veronoikaisun edellytykset olisivat mitä ilmeisimmin olleet olemassa.

[36] Ks. HE 146/1957 vp./A III, I, s. 8, VerL 84 §, Andersson: 1964 s. 171–181, Andersson: 1968 s. 128–130 ja 168 sekä seuraavat oikeustapaukset: KHO 20.12.1973 t: 5122, jossa KHO oli erehdyksessä jättänyt antamatta takaisinosoituksen vuodelle 1966. KHO ottaen huomioon HPurkuL 6 §:n säännökset hyväksyi verovelvollisen purkuhakemuksen ja palautti asian lääninverolautakunnalle takaisinosoituksen antamista varten; KHO 1974 II 578, jonka mukaan jälkiverotuksin tuloon lisättävästä määrästä oli vähennettävä takaisinosoitettava määrä, kun samaan verovuoteen kohdistui sekä jälkiverotus että takaisinosoitus; KHO 10.6.1975 t:2409, jonka mukaan takaisinosoituksen yhteydessä voitiin verotettava tulo vahvistaa harkinnalla ja tällöin oli takaisinosoitettava vain se vero, mikä vastasi säännönmukaisessa verotuksessa vahvistetun liiketulon ja harkinnalla vahvistetun määrän erotusta.

lon tiedoksiantamisesta ja viranomaisten osalta verolautakunnan päätöksen tekemisestä[37].

Verotuslain *veronkorotusta* koskevien säännösten esikuvana olivat vastaavat TOL:n säännökset. Muutos aikaisempaan verrattuna tapahtui ensinnäkin siinä, että verolautakunnan tuli todistettavasti kehottaa verovelvollista täyttämään velvollisuutensa, jotta kehotuksella saattoi olla oikeusvaikutuksia[38]. Lisäksi veronkorotus määrättiin kunnallisveron osalta veroäyreinä eikä verolle kuten aikaisemmin. Milloin verovelvollisen laiminlyönti oli koskenut vain tiettyä tulon tai omaisuuden osaa, määrättiin veronkorotus vain tämän tulon tai omaisuuden osan aiheuttamasta veron tai veroäyrien lisääntymisestä. Tässä suhteessa esikuva oli saatu kunnallisverotuksesta. Mikäli sitä tuloa tai omaisuutta, jonka perusteella veronkorotus oli laskettu, alennettiin muutoksenhaun johdosta, tuli veronkorotusprosenttia alentaa viran puolesta[39].

Verotuslakiin ja -asetukseen otettiin sekä valtion- että kunnallisverotusta koskeneet säännökset viljelysmaan verojyvityksestä ja metsämaan luokituksesta. Näiden toimenpiteiden suorittamisesta ei enää määrännyt kunta, vaan valtiovarain-

---

[37] Ks. HE 38/1952 vp./A I–II, s. 16; HE 146, s. 8, VerotuslakiVM 1, s. 5 (81 §)/1957 vp./A III, I, VerL 80, 81, 86–88 §, 93 § 3 mom, VerA 43 § 2 mom, Rekola: 1955 s. 195, Andersson: 1964 s. 185, Andersson: 1968 s. 125 ja 142 sekä seuraavat oikeustapaukset: KHO 1953 II 138, jossa jälkitaksoitus, joka oli toimitettu sen jälkeen kun taksoitusluettelot oli pantu nähtäville, oli virheellisesti toimitettu. Jälkitaksoitus kumottiin ja poistettiin; KHO 1957 II 168, jossa jälkitaksoituksin vahvistetut veroäyrit ja merkintä veronkorotuksen määrästä oli vastoin lain säännöksiä viety toiseen, aivan erilliseen taksoitusluetteloon, kuin mihin säännönmukaisessa taksoituksessa vahvistetut veroäyrit oli merkitty. Asia palautettiin taksoituslautakunnalle uudelleen käsiteltäväksi; KHO 1962 I 17, jossa jälkiverotuksin vahvistettu vero oli määrätty verovelvolliselle VerL 83 §:ssä säädetyssä ajassa. Se seikka, että verovelvollinen oli saanut hänelle edellä tarkoitetun ajan kuluessa lähetetystä, jälkiverotuksen toimittamista koskevasta henkilökohtaisesta ilmoituksesta tiedon vasta myöhemmin, ei vaikuttanut asian ratkaisuun. Tapaus osoittaa, että jälkiverotuspäätös ja siihen liittyvät asiakirjat on lähetettävä verovelvolliselle jälkiverotusajan kuluessa. Tiedoksisaanti voi tapahtua myöhemmin; KHO 1967 II 588, jossa verolautakunta oli VerL 83 §:ssä säädetyssä ajassa hylännyt jälkiverotusehdotuksen. Valtion- ja kunnanasiamiehet olivat VerL 93 §:ssä säädetyssä määräajassa valittaneet verolautakunnan päätöksestä. Lääninhallituksella oli oikeus VerL 83 §:ssä säädetyn määräajan estämättä ottaa valitus tutkittavakseen ja vahvistaa yhtiön jälkiverotuksessa verotettavan tulon määrä. Vrt. KKunA 56 § (1925/75), MKunA (1898/21) 84 § sekä TOL 100 §.

TOL 101 §:n säännökset olivat mahdollistaneet valitusosoituksen käyttämisen verolipuissa. Kunnallistaksoituksessa verolipulla ei ollut samanlaista informaatioarvoa kuin valtionverotuksessa, koska verolippu kirjoitettiin kunnallislain (1948/642) 122 §:n mukaan vasta sitten, kun maksuunpano- ja kantoluetteloa koskevien muistutusten tekemiselle varattu aika oli päättynyt. Ks. Rekola: 1947 s. 527 ja Rekola: 1955 s. 217.

[38] Ks. VerL 77 § ja Andersson:1968 s. 104. Vrt TOL 91 ja 96 § sekä IlmoitusvelvL 13 ja 21 §.

[39] Ks. HE 38/1952 vp./A I–II, s. 15 ja 16; HE 146/1957 vp./A III, I, s. 7, Rekola: 1955 s. 190–192, Andersson: 1968 s. 105 ja 127 sekä vrt. Rekola: 1947 s. 497–499. Ks. lisäksi seuraavat oikeustapaukset: KHO 1937 II 2213, jossa kunnallisverotusta koskevassa asiassa veronkorotus määrättiin vain salatun tulon osalta; KHO 30.6.1955 n:o 3429, jossa veronkorotuksen määrää alennettiin viran puolesta veron määrän alentuessa; KHO 1968 II 569, jossa pelkästään kirjanpidon puutteellisuuden takia määrätty veronkorotus poistettiin, kun veroilmoitusta ei väitetty vääräksi tai puutteelliseksi; KHO 1972 II 516, jossa arvioverotustapauksessa veronkorotus määrättiin arvioiden lisätyn tulon aiheuttamasta veron ja veroäyrien lisääntymisestä.

ministeriö kunnallisvaltuustoa kuultuaan[40]. Ennen verotuslakia viljelty maa ja luonnonniitty oli jaettu verojyvityksessä määritettyjen pistearvojen perusteella kolmeen luokkaan[41]. Tästä saattoi aiheutua eri luokkien raja-alueilla epätasaisuutta verotukseen. Tämän vuoksi verotuslaissa siirryttiin järjestelmään, jossa kunkin tiluskuvion pinta-ala muunnettiin verohehtaareiksi siten, että sen pinta-ala kerrottiin pistearvon sadasosalla[42].

Aikaisemmin viljelysmaan verojyvityksestä tai metsämaan luokituksesta ei ollut voinut valittaa erikseen, vaan ainoastaan toimitetun verotuksen yhteydessä[43]. Nyt verotuslakiin otettiin *erilliset verojyvitystä ja -luokitusta koskeneet muutoksenhakusäännökset*. Kun verojyvitys ja -luokitus oli kunnassa toimitettu, tuli verojohtajan asettaa siitä laaditut asiakirjat ja kartat verovelvollisten nähtäviksi kuudenkymmenen päivän ajaksi siitä lukien, kun asiasta oli ilmoitettu siten, kuin kunnalliset ilmoitukset kunnassa julkaistiin. Omistamansa tai hallitsemansa maatalouskiinteistön verojyvitykseen ja -luokitukseen tyytymätön saattoi tänä aikana kirjallisesti hakea siihen muutosta sen läänin lääninhallitukselta, jossa kiinteistö sijaitsi. Valtion puolesta muutoksenhakuoikeus oli verotarkastajalla, valtionasiamiehellä sekä valtiovarainministeriöllä sekä kunnan puolesta kunnanasiamiehellä ja kunnallishallituksella. Mikäli verojyvitys ja -luokitus havaittiin niin virheelliseksi tai puutteelliseksi, että sen soveltaminen aiheutti olennaisesti epätasaisen verotuksen, saattoi lääninoikeus valtion tai kunnan puolesta tehdystä vaatimuksesta kumota sen kokonaankin[44].

Verojyvitystä ja -luokitusta koskevien valitusasioiden käsittelyyn lääninoikeudessa osallistui kolme valtioneuvoston määräämää lisäjäsentä, joilla oli oikeus ottaa osaa myös itse päätöksentekoon. Lääninoikeus saattoi asian selvittämiseksi toimittaa *katselmuksen tai suullisen kuulustelun*. Mikäli asiassa voitiin ilman niitäkin saada tarpeellinen selvitys, riitti, kun asianosaisille varattiin tilaisuus kirjallisen vastineen antamiseen. Lääninoikeus ei verojyvitystä ja -luokitusta koskevaa valitusta käsitellessään voinut palauttaa asiaa verolautakunnalle, koska verojyvityksen ja -luokituksen toimittaminen ei kuulunut lautakunnan toimivaltaan. Lääninoikeuden asiassa antama ratkaisu oli lopullinen[45].

Verojyvitys- ja -luokitusjärjestelmän säilyminen vapautti verolautakunnat suurelta osin maatalousmaan todellisen tuoton arvioimisesta. Järjestelmään oli kuiten-

---

[40] Ks. VerL 66 § ja vrt. Rekola: 1955 s. 170–172 ja asetus kunnallisverotuksesta maalaiskunnissa (1954/83) 1 §. Viimeksi mainittu asetus (11 §) kumosi kunnallisverotuksesta maalaiskunnissa 20 päivänä tammikuuta 1922 annetun asetuksen (1922/18).

[41] Ks. Rekola: 1955 s. 58 ja 59, asetus kunnallisverotuksesta maalaiskunnissa (1954/83) 2 ja 3 §. Tämä asetus kumottiin maatalouskiinteistöjen verotuksesta annetulla asetuksella (1959/376), jossa säädettiin tarkemmin verojyvityksen ja -luokituksen toimittamisesta.

[42] Ks. VerL 66 § 3 mom, HE 146/1957 vp./A III, I, s. 6 ja 7. Vrt. HE 26/1928 vp./A I–II, s. 3 ja 4.

[43] Ks. KHO 1953 II 596.

[44] Ks. VerL 67 § ja 90 § 1 ja 3 mom, VerA 53 § sekä laki välittömän verotuksen hallinnosta (1959/321) 10 §.

[45] Ks. HE 146, s. 5, VerotuslakiVM 1, s. 3/1957 vp./A III, I, VerL 30 §, 90 § 2 ja 4 mom sekä Andersson: 1968 s. 26, 27 ja 132.

kin vähitellen liittynyt yhä enemmän *tuloverotukseen viittaavia piirteitä*. Verotuslakiin otettiin lisäksi säännös, jonka mukaan verolautakunnan tuli eräissä tapauksissa tutkia lainvoimaisenkin verojyvityksen tai -luokituksen oikeellisuus. Siitä voitiin nimittäin poiketa, milloin kiinteistön viljelysmaan tai metsämaan pinta-alassa oli verojyvityksen tai -luokituksen toimittamisen jälkeen tapahtunut muutos tai milloin viljelysmaan tai metsämaan tuottoon vaikuttavissa tekijöissä oli tapahtunut sellainen muutos, joka aiheutti viljelysmaan tai metsämaan tuoton lisääntymisen tai vähentymisen ainakin 5 %:lla. Muutoksenhakuoikeuden rajoitus ei koskenut tämän tyyppisiä asioita[46].

Pinta-alaverotuksen ja poronhoitotulon tuottoperusteen vahvisti verolautakunnan ehdotuksesta, mahdolliset verovelvollisten muistutukset sekä lääninhallituksen lausunnon huomioon ottaen, edelleenkin valtioneuvosto[47]. Valtioneuvoston päätöksestä voitiin valittaa korkeimpaan hallinto-oikeuteen[48].

Valtionverotuksessa ensimmäinen muutoksenhakuaste ennen verotuslain voimaantuloa oli tarkastuslautakunta. Kunnallisverotuksessa oli puolestaan käytössä muistutusmenettely tutkijalautakunnalle. Tutkijalautakuntien nopeus ja parempi paikallistuntemus johtivat siihen, että *muistutusmenettely ulotettiin verotuslailla myös valtionverotusta koskevaksi*. Tutkijalautakunta oli verolautakunnan tapaan kuntakohtainen ja sen *puheenjohtajana toimi verojohtaja*. Tutkijalautakunnassa tuli lisäksi olla riittävä määrä varapuheenjohtajia sekä kuusi tai useampia muita jäseniä, sen mukaan kuin valtiovarainministeriö kunnallishallitusta kuultuaan määräsi. Tutkijalautakunta saattoi toimia jakautuneena vähintään kuusijäsenisiin *jaostoihin*. Tutkijalautakunnan varapuheenjohtajat ja jäsenet valittiin tai määrättiin samassa järjestyksessä kuin verolautakunnankin varapuheenjohtajat ja jäsenet. Näin ollen tutkijalautakuntienkin jäsenistä puolet oli kunnallisvaltuuston valitsemia ja puolet valtiovarainministeriön nimittämiä. Valitsemista ja nimittämistä rajoitti se, että tutkijalautakunnan jäsenistä vähintään neljännes, mutta vähemmän kuin puolet piti olla verolautakuntaan kuuluvia. Näiden jäsenten oli määrä toimia *verolautakunnan ja tutkijalautakunnan välisinä yhdyshenkilöinä*. Käytännössä em. rajoitus saattoi vähentää tutkijalautakuntien objektiivisuutta. Muutoin tutkijalautakuntaan tai sen jaostoon sekä puheenjohtajaan ja jäseniin sovellettiin samankaltaisia säännöksiä kuin verolautakunnan osalta[49].

Verotuslakiin, toisin kuin aikaisempiin verolakeihin, otettiin tarkat säännökset siitä, kenellä oli oikeus hakea muutosta verotukseen. Uudistuksen myötä *muutoksenhakuun oikeutettujen piiri laajeni* aikaisemmasta. Muutosta saattoi hakea vero-

---

[46] Ks. VerL 68 § 2 mom ja Andersson:1968 s. 65.
[47] Ks. laki maalaiskuntain kunnallishallinnosta annetun asetuksen muuttamisesta 82 § 2 kohta (1958/484) ja TOL 16 §.
[48] Ks. Andersson: 1968 s. 66 ja KHO 1951 II 502.
[49] Ks. HE 38/1952 vp./A I–II, s. 14, HE 146/1957 vp./A III, I, s. 5, VerL 23, 24 ja 26 § sekä VerA 18–20 §. Vrt. KKunA 54 (1922/16) ja 56 (1925/75) § sekä MKunA (1989/21) 84 §. Viimeksi mainitun lainkohdan mukaan tutkijalautakunnan jäsenistä neljäsosa valittiin taksoituslautakunnasta.

velvollisen lisäksi jokainen muu, jonka oman veron määrään verotus välittömästi saattoi vaikuttaa tai joka oli veron suorittamisesta joko julkis- tai yksityisoikeudellisen oikeussuhteen perusteella vastuussa. Edellä mainittu muutoksenhakuun oikeutettujen piiri on nykyisinkin samaan tapaan määritelty[50]. Valtion puolesta valitusoikeus oli valtionasiamiehellä, verotusasiamiehellä ja verotarkastajalla[51] sekä kunnan puolesta kunnanasiamiehellä ja kunnallishallituksella, mutta ei sitä vastoin kunnallisvaltuustolla[52]. Edellä esitetyn lisäksi muilla tahoilla ei ollut oikeutta hakea muutosta itse verotukseen. Seurakunnalla oli tosin oikeus hakea muutosta kirkollisveron maksuunpanoon sekä kunnanasiamiehellä ja kansaneläkelaitoksella kansaneläkevakuutusmaksun määräämiseen ja maksuunpanoon[53].

Veronsaajan edustaja ei voinut tehdä lainkaan muistutusta tutkijalautakunnalle. Toisaalta verovelvollinenkaan ei voinut tehdä veromuistutusta lääninverolautakunnan toimittamasta verotuksesta, veronoikaisusta, jälkiverotuksesta eikä uudelleen toimitetusta verotuksesta[54].

Valtionasiamiehen, verotusasiamiehen, verotarkastajan, kunnanasiamiehen ja kunnallishallituksen valitusoikeus oli siten jaettu, että kullakin niistä oli oikeus tehdä valitus vain asianomaisen viranomaisen toimintapiiriin kuuluvasta verotuksesta. Näin ollen valtionasiamies tai verotarkastaja saattoi valittaa vain valtionvero-

---

[50] Toisen verotus saattoi välittömästi vaikuttaa esim. yhteisverotetun puolison verotukseen (KHO 1960 II 177). Julkisoikeudellisesta verovastuusta oli säännöksiä mm. VerL 3 ja 4 §:ssä. Tämän mukaan valitusoikeus saattoi olla esim. ulkomailla asuvan luonnollisen henkilön tai ulkomaisen yhtiön täällä olevalla edustajalla. Yksityisoikeudelliseen oikeussuhteeseen perustuva vastuu verosta saattoi syntyä esim. siten, että kaupan osapuoli otti kaupassa vastatakseen kaupan kohteesta menevistä veroista. Kunnan jäsenellä ei edelleenkään ollut valitusoikeutta toisen jäsenen verotuksesta, vaikka jakovero vaikutti hänenkin verotukseensa (vrt. KHO 1960 II 310). Tapauksessa KHO 1962 II 100 konkurssivelallisen valitus lääninhallituksen päätöksestä hänen verotustaan koskevassa asiassa tutkittiin. Tapauksessa KHO 1970 II 580 äidillä oli oikeus valittaa tyttärensä verotuksesta, kun tytär Suomesta poissaolonsa vuoksi ei ollut voinut hoitaa verotustaan koskevia asioitaan täällä. Ks. myös Tarjanne: 1939 s. 291, HE 38/1952 vp./A I–II, s. 16; HE 146, s. 8, VerotuslakiVM 1, s. 5/1957 vp./A III, I, Andersson: 1968 s. 136, VerL 91 § 1 mom ja VerMenL (1995/1558) 62 § 1 mom.

[51] Välittömän verotuksen hallinnosta annetun lain (1959/321) 10 §:ssä valtiovarainministeriölle annettiin oikeus hakea valtion puolesta muutosta valtion veroja koskeviin veroviranomaisten ja lainkäyttöviranomaisten päätöksiin. Tällä lailla kumotun välittömän valtionverotuksen tarkastamisesta annetun lain (1942/605) 2 §:n mukaan verotarkastajalla oli vastaava oikeus hakea veroviranomaisten päätöksiin muutosta kuin valtion etua valvovalla lautakunnan jäsenelläkin. Ks. myös KHO 1965 II 623, jonka mukaan valtionasiamiehellä oli oikeus hakea muutosta verolautakunnan päätökseen siitä huolimatta, ettei verolautakunta verotusta toimitettaessa ollut käsitellyt eikä tehnyt päätöstä ko. asiassa; KHO 1991 B 554, jossa verovelvollinen ei ollut veroilmoituksessaan ilmoittanut tuloja eikä hänelle ollut verotuksessa määrätty valtionveroa. Valtionasiamiehen valitus, jossa vaadittiin verotuksen kumoamista ja asian palauttamista verolautakunnalle sen johdosta, ettei verovelvollinen ollut antanut veroilmoitusta elinkeinotoiminnastaan ja oli tämän vuoksi jäänyt verottamatta liiketulostaan, oli tutkittava.

[52] Ks. KHO 1962 I 1 ja 1964 II 511. Vrt. kunnallislain (1948/642) 34 §. Mikäli kunnallishallitus halusi käyttää muutoksenhakuoikeuttaan kunnanasiamiehen sijasta, tuli sen ilmoittaa asiasta kunnanasiamiehelle, joka ei silloin saanut käyttää puhevaltaa samassa asiassa. Ks. välittömän valtionverotuksen hallinnosta annetun lain (1959/321) 10 § 2 mom.

[53] Ks. VerL 91 § 2 mom.

[54] Ks. VerL 92 § 1 ja 5 mom.

tuksesta ja kunnanasiamies tai kunnallishallitus vain kunnallisverotuksesta, jonka perusteella tosin määräytyi myös kirkollisvero sekä kansaneläkevakuutusmaksu. Lääninverolautakunnan verotusasiamies saattoi valittaa sekä valtion että kunnallisverotuksesta. Myös yksittäisen kunnan kunnanasiamies tai kunnallishallitus saattoi valittaa omalle kunnalleen tulevasta jako-osuudesta. Totuusperiaatteen merkityksen kasvu oli jo ennen verotuslain säätämistä käynyt ilmi siitä, että veronsaajan edustaja saattoi tehdä valituksen myös verovelvollisen eduksi. Vastaavasti verovelvollinen saattoi tehdä valituksen veronsaajan eduksi. Kunnallisverotuksessa tähän oli saatettu suhtautua ennen verotuslain säätämistä torjuvasti[55] .

Muistutus voitiin tehdä, samoin kuin ennenkin, maalaiskunnissa sekä kirjallisesti että suullisesti, mutta kaupungeissa ainoastaan kirjallisesti. Maalaiskunnassa kirjallinen muistutus oli toimitettava tutkijalautakunnalle tai asianomaisen veropiirin verotoimistolle niin hyvissä ajoin, että tutkijalautakunta saattoi sen ilmoitetussa järjestyksessä käsitellä. Kaupungissa muistutuskirjelmä oli toimitettava asianomaisen veropiirin verotoimistolle neljäntoista päivän kuluessa siitä, kun veroluettelo oli pantu julkisesti nähtäväksi. Tutkijalautakunnassa oli nyt järjestetty kaksiasianosaissuhde samaan tapaan kuin verolautakunnassakin. *Muistutuksen johdosta tutkijalautakunnan oli kuultava valtion- ja kunnanasiamiestä, mutta tällä ei ollut oikeutta osallistua itse päätöksentekoon.* Maalaiskunnassa valtion- ja kunnanasiamiehen oli oltava tutkijalautakunnan kokouksessa läsnä. Maalaiskunnassa tutkijalautakunnan päätös oli julistettava, kuten aikaisemminkin. Mikäli verovelvollinen ei ollut kokouksessa läsnä, tuli päätöksestä lähettää ilmoitus muistutuksen tekijälle. Tämä oli yksinomainen tiedoksiantotapa kaupungissa. Tutkijalautakunnalla oli verolautakuntaan verrattuna varsin lyhyt toiminta-aika. Maalaiskunnissa tutkijalautakunta kokoontui aikaisintaan neljäntoista päivän kuluttua siitä päivästä, jona veroluettelo oli pantu julkisesti nähtäville. Tutkijalautakunnan kokoontumisajasta ja -paikasta oli ilmoitettava verovelvollisille julkisella kuulutuksella. Kaupungissa tutkijalautakunta kokoontui, kun muistutusten tekemiselle varattu neljäntoista päivän aika veroluettelon nähtävillepanosta oli kulunut umpeen. Tutkijalautakunta

---

[55] Ks. Kauppi: 1950 s. 180, Andersson: 1968 s. 61, 62, 137, 138, 156-158, 161 ja 162. Vrt. kunnallisverotuksen osalta Rekola: 1955 s. 201 ja 202 ja valtionverotuksen osalta Rekola: 1947 s. 427. Ks. lisäksi seuraavat oikeustapaukset: KHO 1961 II 540 (äänestys), jonka mukaan kunnalla oli veronsaajana oikeus vaatia, ettei tilan suunnitellusta myynnistä saatavaa voittoa pidettäisi myyjän veronalaisena tulona; KHO 1963 II 123, jonka mukaan LO:n olisi tullut, poistaessaan kaupunginhallituksen valituksesta lääninverolautakunnan toimittaman verotuksen perusteella tapahtuneet valtionveron, kunnallisveron, kirkollisveron ja kansaneläkevakuutusmaksun maksuunpanot sekä siirtäessään asian kunnallisverotuksen osalta asianomaisen verolautakunnan käsiteltäväksi, kumota myös lääninverolautakunnan toimittama valtionverotus ja siirtää asia siltäkin osin verolautakunnalle; KHO 1963 II 393, jonka mukaan LO:n ei olisi tullut kunnanasiamiehen valituksen johdosta muuttaa verotusta valtionverotuksen osalta; KHO 1965 II 624; KHO 1973 II 582, jonka mukaan valtionasiamiehellä ei ollut oikeutta hakea muutosta lääninverolautakunnan toimittamaan verotukseen; KHO 1989 B 555 (äänestys), jonka mukaan avoimen yhtiön yhtiömiesten verotoimistolle osoittaman, tuon yhtiön verovelvollisuutta koskevan oikaisuvaatimuksen hyväksymistä ei estänyt se, että veronoikaisun seurauksena yhtiön ja yhtiömiesten verojen kokonaismäärä lisääntyi.

lopetti työskentelynsä, kun kaikki muistutukset oli käsitelty. Tämän vuoksi valitusasteet eivät voineet käytännössä palauttaa asiaa tutkijalautakunnalle uudelleen käsiteltäväksi[56].

Kunnallisverotuksessa tutkijalautakunnan päätöksistä tehdyt valitukset käsitteli ennen verotuslain voimaantuloa lääninhallitus, jossa asiat ratkaisi lääninoikeus. Lääninoikeuksien perustaminen oli merkinnyt alemmanasteisen hallintolainkäytön olennaista kehittymistä ja vakiintumista, minkä vuoksi sekä *valtion- että kunnallisverotusta koskevien valitusasioiden käsittely keskitettiin lääninhallituksissa toimiviin lääninoikeuksiin*[57].

Lääninoikeudessa valvoi kaikkien veronsaajien oikeutta tarkastusasiamies, jonka määräsi valtiovarainministeriö kunnallisia keskusjärjestöjä kuultuaan. Tarkastusasiamiehen nimike siirtyi verotuslakiin TOL:sta, jonka mukaan tarkastusasiamies valvoi tarkastuslautakunnassa valtion etua. Tarkastusasiamiehen tuli olla tuomarinviran hoitamiseen oikeuttavan tutkinnon suorittanut ja veroasioihin perehtynyt. *Tarkastusasiamiehen velvollisuus oli itsenäisesti hankkia verovalitusasian käsittelyä tai jatkomuutoksenhakua varten tarpeellinen lisäselvitys*. Tätä velvollisuutta korostettiin siten, että se sijoitettiin verotusasetuksessa tarkastusasiamiehen tehtävänkuvauksessa ensimmäiseksi. Lisäksi tarkastusasiamiehen tuli antaa vero- ja muutoksenhakuelimissä toimiville sekä muille muutoksenhakuun oikeutetuille viranomaisille näiden vaatimia tietoja. Kaksiasianosaissuhde ei ollut lääninoikeuksissakaan yhdenvertaisesti järjestetty. Vain tarkastusasiamiehellä oli oikeus seurata asioiden käsittelyä lääninoikeuden istunnossa. Verovelvollisen suullinen kuuleminen istunnossa oli hyvin harvinaista[58].

Verovelvollinen saattoi valittaa lääninhallitukseen siitä riippumatta, oliko hän tehnyt ensin muistutuksen tutkijalautakunnalle. Valitukset käsitteli sen läänin lääninhallitus, jonka alueella verovelvollisen kotikunta oli tai häntä oli henkilökohtaisista tuloista verotettu. Ellei verovelvollisella ollut Suomessa kotikuntaa eikä häntä ollut täällä verotettu henkilökohtaisista tuloista, oli muutosta haettava Uudenmaan lääninhallitukselta. Forum-säännös ohjasi valituksen siihen lääninhallitukseen, jolla kulloinkin oli paras *paikallistuntemus*. Säännönmukaisesta verotuksesta valitettaessa valituskirja oli toimitettava veropiirin verotoimistoon tai lääninhallitukseen viimeistään kolmantenakymmenentenä päivänä sen päivän jälkeen, jona tutkijalautakunnan ilmoitus valitusajan alkamisesta oli julkipantu. Mikäli verovelvollista oli verotettu useammassa kunnassa, voitiin muutosta hakea kaikkiin vero-

---

[56] Ks. HE 38/1952 vp./A I–II, s. 16 ja 17; HE 146, s. 8 ja 9, VerotuslakiVM 1, s. 5 (92 §)/1957 vp./A III, I, VerL 92 §, Rekola: 1955 s. 201 ja 202 ja Andersson: 1968 s. 25 ja 139, sekä Anderssonin mainitsema tapaus KHO 1967 II 594, jossa tutkijalautakunta oli palauttanut laajoja lisäselvityksiä vaatineen asian verolautakunnalle.

[57] Verovalitusasioiden siirtämistä lääninoikeuksien käsiteltäväksi oli esitetty jo vuoden 1934 verotuslakiehdotuksessa. Ks. lainvalmistelukunnan julkaisu N:o 2/1934 s. 22, 23 (23–30 §), 144 ja 145; HE 38/1952 vp./A I–II, s. 14; HE 146/1957 vp./A III, I, s. 5 ja VerL 27 §.

[58] Ks. VerL 28, 29 ja 31 § sekä VerA 21 §.

tuksiin yhdellä muutoksenhakukirjelmällä, joka oli toimitettava em. lääninhallitukseen tai johonkin asianomaisista verotoimistoista viimeksi päättyvän muutoksenhakuajan kuluessa[59].

Vastinemenettelyssä oli piirteitä sekä aiemmasta valtion- että kunnallisverotuksesta. Mikäli muutoksenhakukirjelmä oli annettu verotoimistoon, tuli verojohtajan varata joko verovelvolliselle tai valtion- ja kunnanasiamiehelle tilaisuus vastineen antamiseen toisen asianosaisen tekemästä valituksesta. Verojohtajan tuli tämän jälkeen viipymättä lähettää lääninhallitukselle valituskirja vastineineen, verotusasiakirjat, selvitys valitusajan alkamisesta, oma lausuntonsa sekä ote verolautakunnan pöytäkirjasta, veroluettelosta ja tutkijalautakunnan pöytäkirjasta, jos asia oli tutkijalautakunnassa käsitelty[60]. Mikäli valituskirja oli toimitettu lääninhallitukseen tai mikäli valituksen johdosta muutoin oli aiheellista hankkia lisäselvitystä, tuli lääninoikeuden vaatia verojohtajan välityksellä tarpeelliset vastineet, selvitykset ja lausunnot. Kun lääninverolautakunta oli toimittanut verotuksen, tuli verovelvollisen valituksesta hankkia vastine verotusasiamieheltä ja kaikilta niiltä kunnilta, joiden verokertymään valituksella saattoi olla vaikutusta. Verotusasiamiehen tai yksittäisen kunnan kunnanasiamiehen valittaessa tuli vastaavasti hankkia verovelvollisen vastine. Verojohtajan lausuntoa vastasi lääninverolautakunnan puheenjohtajan lausunto[61].

Lääninhallituksen muuta kuin verojyvitystä tai -luokitusta koskeneesta päätöksestä voitiin valittaa KHO:een. Lääninoikeuden päätöksestä oli valitusoikeus siten jaettu, että valtion puolesta valitusoikeutta käytti tarkastusasiamies tai poikkeustapauksissa valtiovarainministeriö sekä kunnan puolesta kunnallishallitus. Näiden tehtävänä oli myös antaa verovelvollisen valituksen johdosta vastineensa. Verotuslailla kunnallisverotusta koskenut jatkomuutoksenhakuaika piteni kolmestakymmenestä kuuteenkymmeneen päivään laskettuna lääninoikeuden päätöksen tiedoksi saamisesta. Tarkastusasiamiehen muutoksenhakuaika laskettiin edelleen päätöksenteon päivästä. Valituskirja voitiin nyt toimittaa paitsi lääninhallitukseen myös suoraan KHO:een, mikä oli aikaisemmin ollut mahdollista pelkästään kunnallisverotuksessa[62].

Kunnallisverotusta koskeneissa laeissa ei ollut ennen verotuslakia säännöksiä koko taksoituksen kumoamisesta. Oikeuskäytännössä lääninhallitus tai KHO oli kuitenkin voinut kunnan verovelvollisen jäsenen valituksen johdosta kumota tak-

---

[59] Ks. HE 38/1952 vp./A I–II, s. 17; HE 146, s. 9, VerotuslakiVM 1, s. 5/1957 vp./A III, I, VerL 93 § 1 ja 4 mom.
[60] Ks. VerL 93 § 2 mom ja vrt. TOL 102 § 2 mom.
[61] Ks. VerL 93 § 2 mom, VerA 16 §, Andersson: 1968 s. 142–144. Vrt. kunnallislaki (1948/642) 181 § ja TOA 37 §.
[62] Ks. HE 38/1952 vp./A I–II, s. 17, VerL 96 §, Andersson: 1968 s. 144 ja KHO 1968 I 51 (äänestys), jossa tarkastusasiamiehen verotuspaikkaa koskeva valitus aiheutti myös kunnallisverotuksen verotuspaikan muuttumisen, vaikka tarkastusasiamies saattoi hakea muutosta ainoastaan valtionverotukseen. KHO palautti asian sekä valtion että kunnallisverotuksen osalta LO:ssa uudelleen käsiteltäväksi. Vrt. TOL 104 § 2 ja 3 mom, kunnallislaki (1948/642) 183 § ja Rekola: 1947 s. 568.

soituksen kokonaankin, jos taksoituksessa oli havaittu olennainen virhe[63]. Valtionverotuksessa koko verotuksen kumoamista olivat voineet vaatia vain valtionasiamies ja verotarkastaja. Verotuslain mukaan vain KHO saattoi, kuten valtionverotuksessa aikaisemmin, kumota verotuksen kokonaisuudessaan. *Koko verotuksen kumoamista* saattoivat nyt vaatia paitsi valtionasiamies, verotarkastaja ja kunnassa verotettu, myös kunnanasiamies ja kunnallishallitus. Näin olen muutoksenhakuun oikeutettujen piiri laajeni sekä valtion- että kunnallisverotuksessa[64].

Verotuslaki laajensi jonkin verran mahdollisuutta *suullisen käsittelyn* järjestämiseen. Verotuslakiin otettiin erillinen säännös KHO:n oikeudesta toimittaa suullinen kuulustelu. Muukin verotuslain alaista asiaa käsitellyt viranomainen saattoi myöntää asianosaiselle oikeuden kuulustuttaa todistajia yleisessä alioikeudessa. Verovelvollisella, valtionasiamiehellä, tarkastusasiamiehellä sekä verotarkastajalla oli TOL:n mukaan oikeus vaatia todistajan kuulustelua. Nyt vastaava oikeus annettiin luonnollisesti myös kunnalle ja kunnanasiamiehelle[65].

TOL:ssa tai sen edeltäjissä ei ollut säännöksiä oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Valtionverotuksessa oikeudenkäyntikulujen korvaamiseen suhtauduttiin pidättyvästi, mikä johtui siitä, että tutkintamenettelyn vallitessa oikeudenkäyntikulujen tuomitsemiseen ei katsottu olevan aihetta[66]. Kunnallisverotuksessa oikeudenkäyntikulujen tuomitsemisen mahdollistavat säännökset olivat pitkään pysyneet ennallaan[67]. Verotuslakiin lisättiin säännös, jonka mukaan LO ja KHO saattoivat määrätä valtion, kunnan, seurakunnan tai kansaneläkelaitoksen taikka verovelvollisen suorittamaan oikeudenkäyntikulujen korvausta noudattaen soveltuvin kohdin OK 21 luvussa säädettyjä perusteita. Määräyksen perusteella olisi voinut luulla, että asiansa voittanut osapuoli olisi pääsääntöisesti saanut kulunsa korvatuiksi. Näin ei kuitenkaan käynyt, vaan *oikeudenkäyntikulujen korvauskäytäntö asettui aikaisemmin kunnallis- ja valtionverotuksessa vallinneen käytännön välimaastoon*. Pidättyvyyttä oikeudenkäyntikulujen myöntämisessä on selitetty mm. silloisen OK 21:3:n vaikutuksella. Tämän mukaan veroprosessissa voitiin useimmiten katsoa, että korvausta ei ollut tuomittava, koska asia oli niin sekava ja epätietoinen, että oikeudenkäyntiin oli ollut perusteltua aihetta. Verovelvollisen maksettavaksi voitiin tuomita oikeudenkäyntikuluja vain poikkeustapauksissa, esim. silloin, kun hän tietoisesti esitti väitteittensä tueksi virheellisiä todisteita[68].

---

[63] Ks. Rekola: 1955 s. 208 ja 209.
[64] TOL:n mukaan kirjallinen esitys verotuksen kumoamisesta oli tehtävä verolautakunnan puheenjohtajalle 20 päivän kuluessa sen päivän jälkeen, jona verotus oli päättynyt. Verotuslain mukaan vaatimus oli annettava 30 päivän kuluessa verotuksen päättymisestä verotoimistoon. Ks. HE 146/1957 vp./A III, I, s. 9, VerL 100 § ja vrt. TOL 106 §.
[65] Ks. VerL 139 ja 140 §, VerA 10 § 2 kohta, 11 § 2 kohta, 21 § 2 kohta ja 59 §. Vrt. KHOL (1918/74) 15 §, TOL 125 §, TOA 29 § 3 kohta, 31 § 6 kohta, 41 § 2 kohta ja 66 §.
[66] Ks. Merikoski: 1968 s. 454 ja 455.
[67] Ks. KKunA 56 § 5 mom (1925/75), MKunA 91 § (1925/74) ja Rekola: 1955 s. 204 ja 211 sekä KHO 12.11.1951 n:o 5796.
[68] Ks. VerL 138 §, Andersson: 1968 s. 163 ja 164 sekä Kivikari: 1966, etenkin s. 16.

Kunnallisverotusta koskeneet oikeudenkäyntikulujen korvaussäännökset periytyivät edelliseltä vuosisadalta. Tällöin verovalitusasioita ratkaistiin lähinnä käsittelymenetelmää muistuttavassa veroprosessissa, jossa kunta ja verovelvollinen toimivat suhteellisen vahvoina osapuolina. Virallisperiaatteen voimistuminen ja kunnallisen itseverotusoikeuden mureneminen aiheuttivat sen, että aikaisemmin valtionverotuksessa vallinnut käytäntö, tosin hieman lievennettynä, tuli voimaan kunnallisverotuksessakin.

Jo ennen verotuslain säätämistä oli toteutettu rikoslain osittaisuudistus (1948/577), jolla muutettiin lain 17 luvun *perätöntä lausumaa* koskevia säännöksiä. Rikoslain kasvava merkitys vero-oikeudessa ilmeni siten, että verotuslakiin lisättiin yhä enemmän selventäviä viittauksia rikoslakiin. Sitä, joka verotus-, muistutus- tai valitusasian käsittelyä varten antoi viranomaiselle tietensä sisällykseltään väärän kirjallisen todistuksen taikka valmistettuaan sellaisen todistuksen antoi sen toiselle edelleen viranomaiselle annettavaksi, voitiin rangaista kuten RL 17:8:ssä oli säädetty. Säännös oli omiaan säilyttämään verotus- ja muutoksenhakumenettelyssä sen kirjallisen luonteen, joka oli vakiintunut vuosikymmenten kuluessa. Verotuslakiin lisättiin myös vastaavanlainen viittaussäännös suullisesti annetun perättömän lausuman sanktioinnin osalta. Todistajaa, asiantuntijaa tai totuusvakuutuksen nojalla kuulusteltua asianosaista, joka oli KHO:ssa tai LO:ssa antanut perättömän lausuman tai laillisetta syyttä salannut jotakin, mikä hänen tietensä olisi valaissut asiaa, voitiin rangaista, niinkuin RL 17 luvun 1 ja 3 §:ssä oli säädetty[69].

[69] Ks. VerL 122 §. Myös VerL 124 §:ssä viitattiin pelkästään rikoslain virkarikoksia koskeneeseen 40 lukuun. Aikaisemmin viittaus rikoslakiin oli vastaavassa TOL:n §:ssä ollut vain toissijainen. Vrt. TOL 115 § ja Rekola: 1947 s. 605 ja 606.

2. Yhteenveto

Verotuslain säätämisen myötä vahvistui kehityssuunta, jonka mukaan verotuksen toimittaminen oli irtautumassa luottamusmiesten käsistä. Verotuslailla verotuksen valmistelutyö määrättiin kuhunkin veropiiriin perustettavan verotoimiston tehtäväksi. Verotoimiston tuli mm. valvoa ilmoitusvelvollisuuden täyttämistä sekä hankkia verotusta varten tarpeelliset lausunnot ja selvitykset. Verotoimiston päällikkönä oli veropiirin verojohtaja, jolla oli pääsääntöisesti oltava virkaan sopiva yliopistossa tai korkeakoulussa suoritettu loppututkinto. Verotuslain myötä pääperiaatteeksi muodostui, että verojohtajien ja verotoimiston virkailijoiden toimet voitiin järjestää vakinaisiksi viroiksi. Varsinaisen verotuksen toimitti kuntakohtainen verolautakunta, jonka puheenjohtajana toimi veropiirin verojohtaja. Taksoituslautakuntien lakkauttamisen seurauksena kunnallinen itseverotusoikeus menetti merkitystään.

Tutkijalautakuntien nopeus ja parempi paikallistuntemus johtivat siihen, että muistutusmenettely ulotettiin verotuslailla myös valtionverotusta koskevaksi. Valtionverotuksen muutoksenhakujärjestelmä muuttui kaksiportaisesta osin kolmiportaiseksi. Tutkijalautakunta oli verolautakunnan tapaan kuntakohtainen ja sen puheenjohtajana toimi verojohtaja. Veronsaajan edustaja ei voinut tehdä lainkaan muistutusta tutkijalautakunnalle. Muistutus voitiin tehdä, samoin kuin ennenkin, maalaiskunnissa sekä kirjallisesti että suullisesti, mutta kaupungeissa ainoastaan kirjallisesti.

Taksoituslautakuntien lakkauttamisen myötä asiamiesjärjestelmä ulotettiin myös kunnallisverotukseen. Valtion- ja kunnanasiamiehet eivät enää olleet verolautakunnan jäseniä. Asiamiehillä oli tosin oikeus olla saapuvilla lautakunnan kokouksissa ja ottaa niissä osaa keskusteluun, mutta heille ei enää annettu oikeutta ottaa osaa päätöksentekoon. Muutoksella pyrittiin edistämään verotuslautakuntien puolueettomuutta ja luomaan kattava kaksiasianosaissuhde jo verolautakunnassa. Tutkijalautakunnassa kaksiasianosaissuhde oli järjestetty samaan tapaan kuin verolautakunnassakin.

Verotuslailla muutettiin lääninverolautakunnan toimenkuvaa. Sen tuli toimittaa verotus silloin, kun liikettä tai ammattia oli harjoitettu siten, että siitä oli suoritettava veroa kahdelle tai useammalle kunnalle. Lääninverolautakunnassa verotusasiamiehen tehtävänä oli valvoa kaikkien veronsaajien oikeutta. Lääninverolautakunnissa toteutui verolautakuntien tapaan selkeä kaksiasianosaissuhde. Verotusasiamieheen sovellettiin soveltuvin osin samoja määräyksiä kuin valtion- ja kunnanasiamiehestä oli säädetty.

Verotuslailla sekä valtion- että kunnallisverotusta koskevien valitusasioiden käsittely keskitettiin lääninhallituksissa toimiviin lääninoikeuksiin. Verovelvollinen saattoi valittaa lääninhallitukseen siitä riippumatta, oliko hän tehnyt ensin muistu-

tuksen tutkijalautakunnalle. Lääninoikeudessa valvoi kaikkien veronsaajien oikeutta tarkastusasiamies. Kaksiasianosaissuhde ei tosin ollut lääninoikeuksissakaan yhdenvertaisesti järjestetty. Vain tarkastusasiamiehellä oli oikeus seurata asioiden käsittelyä lääninoikeuden istunnossa. Verovelvollisen suullinen kuuleminen istunnossa oli hyvin harvinaista.

Verotuslailla oikeus vaatia verovelvollisen tai ulkopuolisten ilmoituksia tai niitä täydentäviä tietoja sekä toimittaa tai toimituttaa muiden kuin verovelvollisten tarkastuksia ulotettiin kaksiasianosaissuhteessa verovelvollisen vastapuolina säännönmukaisesti toimineisiin valtion- ja kunnanasiamiehiin sekä verotusasiamiehiin. Tietojenantovelvollisuutta ei voitu enää verrata pelkästään editiovelvollisuuteen. Näin laaja asiamiesten tiedonsaantioikeus saattoi joissakin tapauksissa olla ongelmallinen veroprosessuaalisten todistustaakkasäännösten soveltamisen kannalta.

Verotuslaki merkitsi kuulemista koskevien säännösten painoarvon lisääntymistä. Sellaisissa tapauksissa, joissa verovelvollista oli ensin kehotettava korjaamaan havaittu virhe tai puutteellisuus ennen veronkorotuksen määräämistä, oli kuulemisen VerL:n mukaan tapahduttava todisteellisesti. Kuulemisvelvollisuutta osoittava määräys lisättiin yleisen arvioverotuksen toimittamista koskevan säännöksen (72 §:n 1 mom:n 3 kohta), harkintaverotussäännöksen (72 §:n 1 mom:n 4 kohta) ja ulkomaalaisesta riippuvaisen liikkeen verotusta koskevan säännöksen (73 §:n 1 mom) yhteyteen. Verotuslakiin ei kuitenkaan liitetty yleistä säännöstä, joka olisi aina velvoittanut kuulemaan verovelvollista veroilmoituksesta poikettaessa. Kontradiktorisuus tehostui suullisen muistutusmenettelyn laajentuessa maalaiskuntien valtionverotukseen.

Verotuslaki merkitsi pöytäkirjaamismenettelyn taantumista. Nyt pöytäkirjaan oli merkittävä syy veroilmoituksesta poikkeamiseen vain erityisiä verotusmuotoja käytettäessä ja veronkorotustapauksissa. Pöytäkirjaamismenettelyn keventämistä tosin korvasi se seikka, että verolautakunnalle tehdyn verotusehdotuksen tuli aina nojautua perusteltuihin laskelmiin ja muihin tarvittaviin merkintöihin, jotka oli tehtävä selvästi ja ymmärrettävästi verotusasiakirjoihin. Nämä puolestaan muodostivat pöytäkirjan liitteen.

Aikaisemmin viljelysmaan verojyvityksestä tai metsämaan luokituksesta ei ollut voinut valittaa erikseen, vaan ainoastaan toimitetun verotuksen yhteydessä. Nyt verotuslakiin otettiin erilliset verojyvitystä ja -luokitusta koskeneet muutoksenhakusäännökset. Lääninoikeuden verojyvitys- ja -luokitusasiassa antama päätös oli lopullinen.

Verotuslakiin, toisin kuin aikaisempiin verolakeihin, otettiin tarkat säännökset siitä, kenellä oli oikeus hakea muutosta verotukseen. Uudistuksen myötä muutoksenhakuun oikeutettujen piiri laajeni aikaisemmasta. Muutosta saattoi hakea verovelvollisen lisäksi jokainen muu, jonka oman veron määrään verotus saattoi välittömästi vaikuttaa tai joka oli veron suorittamisesta joko julkis- tai yksityisoikeudellisen oikeussuhteen perusteella vastuussa. Valtion puolesta valitusoikeus oli valtionasiamiehellä, verotusasiamiehellä, verotarkastajalla ja poikkeustapauksissa valtio-

varainministeriöllä sekä kunnan puolesta kunnanasiamiehellä ja kunnallishallituksella. KHO:een valitettaessa oli veronsaajien valitusoikeus siten jaettu, että valtion puolesta valitusoikeutta käytti tarkastusasiamies sekä kunnan puolesta kunnallishallitus. Valitusoikeuden menetyksestä ilmoitusvelvollisuuden sanktiomuotona luovuttiin.

Veronoikaisu ulotettiin verotuslaissa myös kunnallisverotusta koskevaksi. Veronoikaisu tuli tehdä, samoin kuin valtionverotuksessa aikaisemmin, verotuksen toimittamisvuotta seuraavien kahden vuoden kuluessa. Takaisinosoituksen korvasi ennen verotuslain säätämistä perustevalitus. Verotuslailla takaisinosoituksesta tuli ensisijainen oikaisukeino perustevalitukseen verrattuna. Muutokset laajensivat viranomaisen oikeutta saattaa virheellinen verotuspäätös uudelleen käsiteltäväksi.

Verotuslailla toteutettiin sekä käsittely- että tutkintamenetelmää edistäviä muutoksia. Virallisperiaatteen voimistumisen suuntaan vaikuttivat mm. verojyvitys- ja luokitusjärjestelmään vähitellen ilmestyneet tuloverotusta muistuttaneet piirteet, peitellyn osingonjaon verottamisen ja arvioverotuksen soveltamisalan laajentaminen, verotuslain perättömän kirjallisen lausuman antamista koskevat rangaistussäännökset, jotka vakiinnuttivat verotus- ja muutoksenhakumenettelyn kirjallista luonnetta, pöytäkirjaamismenettelyn jonkinasteinen taantuminen ja se seikka, että valtionverotuksessa omaksuttu pidättyväinen suhtautuminen oikeudenkäyntikulujen korvaamiseen ulotettiin myös kunnallisverotusta koskevaksi.

Kaikkein tärkein käsittelymenetelmää edistävä muutos tapahtui siinä, että kaksiasianosaissuhdetta voimistettiin verolautakunnissa, lääninverolautakunnissa, tutkijalautakunnissa ja lääninoikeuksissa. Tämä tapahtui mm. asiamiesten tiedonsaantioikeuksia ja kontradiktorisen periaatteen toimivuutta tehostamalla. Asiamiehet eivät voineet enää osallistua itse päätöksentekoprosessiin, mikä tasapainotti osapuolten vaikutusmahdollisuuksia. Verotuslaki tehosti sekä verovelvollisten että veronsaajien edustajien oikeutta saattaa asia uudelleen käsiteltäväksi. Verotuslailla laajennettiin myös muutoksenhakuun oikeutettujen piiriä. Kaksiasianosaissuhteen voimistuminen lisäsi veronsaajia edustavien asiamiesten itsenäistä selonottovelvollisuutta ja vastaavasti vähensi virallisperiaatteen merkitystä.

Edellä mainitut muutokset osoittivat sen, että yhteiskunta oli valmis lainsäädäntötoimenpitein estämään liian voimakkaasti oikeudenmukaisuuden vaatimusta painottavan prosessimallin syntymisen. *Verotuslaki voimisti TOL:ssa alkanutta pyrkimystä vahvistaa käsittelymenetelmää tutkintamenetelmän kustannuksella*. Verotuslain 55 §:n sanamuodosta kävi selvästi ilmi, että *kaksi keskeistä asian selvittämistä ohjaavaa periaatetta ovat oikeudenmukaisuus- ja puolueettomuusperiaate*.

3. Verotusmenettelyn ja -organisaation muutosehdotuksia ja muutoksia

3.1. KUULEMIS- JA TIEDOKSIANTOVELVOLLISUUTTA KOSKEA LIEVENNYSEHDOTUS

Verotuslain säätämisen jälkeen havaittiin pian, että verovelvollisten kuuleminen laissa edellytetyllä tavalla tuotti usein käytännössä hankaluuksia. Tämän vuoksi hallitus esitti vuoden 1963 valtiopäivillä kuulemisvelvollisuutta koskevien verotuslain säännösten lieventämistä. Esityksen mukaan kuulemisvelvollisuus olisi katsottu täytetyksi, jos tiedonanto, jossa asianomaiselle oli varattu vähintään seitsemän päivän määräaika, oli lähetetty hänelle kirjatussa kirjeessä veroilmoituksessa mainitulla tai muutoin tiedossa olleella osoitteella. Mikäli veroilmoituksessa ei olisi mainittu osoitetta eikä osoite olisi ollut verotoimiston tiedossa, ei kuulemiseen olisi tarvinnut lainkaan ryhtyä. Muutosesitystä hallitus perusteli sillä, että verotuspäätöksestä oli aina oikeus valittaa, mikä korvaisi ensi asteen kuulemisessa mahdollisesti havaitut puutteellisuudet[1].

Veronoikaisusta, jälkiverotuksesta ja muutoksenhakuviranomaisen uudelleen verolautakunnan toimitettavaksi palauttamasta verotuksesta oli verovelvolliselle toimitettava henkilökohtainen tieto veroluettelon otteella, johon oli liitettävä valitusosoitus. Täytäntöönpano edellytti tiedoksiantoa, mikä oli käytännössä usein osoittautunut vaikeasti toimitettavaksi. Ongelman ratkaisemiseksi hallitus esitti, että verovelvollisen olisi katsottava saaneen tiedon seitsemäntenä päivänä sen päivän jälkeen, jona veroluettelon ote oli lähetetty hänelle kirjatussa kirjeessä veroilmoituksessa mainitulla tai muutoin tiedossa olleella osoitteella. Verovelvollisen valitusaika olisi luettu siitä, kun tiedoksisaannin olisi edellä esitetyn mukaisesti katsottava tapahtuneen, ellei valituksen yhteydessä olisi osoitettu tiedoksisaannin tosiasiallisesti tapahtuneen myöhemmin[2]. Valtiovarainvaliokunta kuitenkin katsoi mietinnössään, että edellä esitetyt muutosehdotukset eivät olisi täyttäneet verovelvollisten oikeusturvan vähimmäisvaatimuksia. Eduskunta hylkäsikin muutosehdotukset näiltä osin[3].

---

[1] Ks. HE 18/1963 vp./A I, s. 2.
[2] Ks. HE 18/1963 vp./A I, s. 2.
[3] Ks. VaVM 17/HE 18/1963 vp./A I, s. 1–4 sekä eduskunnan vastaus.

3.2. VEROJYVITYS JA -LUOKITUS

3.2.1. Muutoksenhakumenettelyn yksinkertaistaminen

Verotuslain muutoksenhakusäännöksiä tulkittiin siten, että lääninoikeuden oli verojyvitystä ja -luokitusta koskevaa valitusasiaa selvittäessään toimitettava ensisijaisesti katselmus. Lääninoikeudet toimittivat katselmukset kolmen lakimiesjäsenen ja kolmen asiantuntijajäsenen kokoonpanossa. Katselmusten toimittaminen vaati käytännössä runsaasti aikaa, mikä ruuhkautti valitusasioiden käsittelyä. Tämän vuoksi verotuslakia muutettiin siten, että katselmuksen toimittamiseen oli ryhdyttävä vain silloin, kun sitä asian laatuun nähden oli pidettävä tarpeellisena. Katselmuksen toimittamista helpotettiin lisäksi siten, että sen saattoivat toimittaa asian laadun mukaan joko lääninoikeus kokonaisuudessaan tai ainakin kaksi oikeuden määräämää jäsentä taikka asiantuntevaa lisäjäsentä. Valitusasia tuli nyt, jollei sitä heti jätetty tutkittavaksi ottamatta tai ilmeisen aiheettomana hylätty, ensisijaisesti selvittää kirjallisessa menettelyssä. Tämä tapahtui siten, että valituksen johdosta tuli hankkia verojyvityksen ja -luokituksen suorittajan lausunto sekä vastapuolen vastine[4].

3.2.2. Pinta-alaperusteinen maatalousmaan verottaminen korvataan todellisen tulon verottamisella

Verojyvityksestä ja -luokituksesta voitiin verotuslain alkuperäisen sanamuodon mukaan poiketa silloin, kun kiinteistön viljelysmaan tai metsämaan pinta-ala oli muuttunut tai sen tuottoon vaikuttavissa tekijöissä oli tapahtunut määrätynlainen muutos. Koska verojyvityksissä ja -luokituksissa esiintyi toisinaan laskuvirheitä ja niihin verrattavia erehdyksiä, muutettiin verotuslakia siten, että verojyvityksestä ja -luokituksesta voitiin poiketa myös näissä tapauksissa[5].

Pian kävi selväksi, ettei keskimääräiseen puhtaaseen tuottoon perustuva maatalouden verotusjärjestelmä soveltunut tuotantomuodoiltaan ja viljelystavoiltaan kehittyneen maatilatalouden verotukseen[6]. Maatilatalouden tuloverolaki annettiin 15.12.1967/543. Lakia täydensi seuraavana vuonna annettu maatilatalouden tuloveroasetus (A:24.6.1968/352). Vaikka maatalouden verotuksessa siirryttiinkin tällöin todellisen tulon verotukseen[7], ei sitä voimassa ollutta periaatetta, jonka mu-

---

[4] Ks. HE 18/1963 vp./A I, s. 2 ja 3 sekä VerL 90 § 2 mom (1963/374).
[5] Ks. HE 18/1963 vp./A I, s. 3, Andersson: 1979 s. 71–72 sekä VerL 68 § 2 mom (1963/374). Ks. myös HE 11/1965 vp./A I s. 1 ja VerL 44 § 6 mom (1965/260), jonka mukaan läänien maanmittauskonttorien oli toimitettava verotoimistoille paitsi tarpeelliset otteet maarekisteristä myös otteet maanmittaustoimitusten jako- tai lohkomiskirjoista, tilusvaihtokirjoista tai muista selitelmistä ja kartoista. Lainmuutoksen avulla yritettiin parantaa veroviranomaisten tietämystä pinta-alamuutoksista.
[6] Ks. KM 1961:3 s. 10 ss., KM 1965: B 19 s. 14 ss. ja HE 30/1967 vp./A I, s. 2.
[7] Uudistukseen vaikuttivat pohjoismaiset esimerkit. Ruotsissa oli siirrytty maatalouskiinteistöjen todellisen tulon verotukseen vuonna 1910 ja Norjassa vuonna 1954. Ks. KM 1961: 3 liite 13.

kaan maatalouskiinteistöstä saatua tuloa ei voitu harkintaverottaa, katsottu aiheelliseksi muuttaa. Maatilatalouden tuloverolain myötä kumottiin mm. laki maatalouskiinteistöstä saatujen tulojen verottamisesta kaupungeissa ja kauppaloissa (1933/305). Tämän tutkimuksen kannalta merkitystä on lähinnä verotuslaissa toteutetuilla muutoksilla[8].

Vaikka maataloudessa omaksuttiinkin todellisten tulojen verotus, ei sen katsottu edellyttävän samanlaista kirjanpitovelvollisuutta kuin varsinaisilta kirjanpitovelvollisilta vaadittiin. Maataloutta harjoittavan verovelvollisen tuli tosin tehdä menoistaan ja tuloistaan sellaiset muistiinpanot, kuin asetuksella lähemmin säädettiin. Muutoin maatilatalouden veroilmoitukseen sovellettiin samaa verotuslain 35 §:n 1 momentin säännöstä kuin muihinkin veroilmoituksiin. Tämän mukaan veroilmoituksella oli riittävästi eritellen ilmoitettava veronalainen tulo ja omaisuus sekä ne vähennykset, mitkä verovelvollinen tahtoi lukea hyväkseen[9].

Tuloverotukseen siirtymisen myötä kävi välttämättömäksi ulottaa verotarkastukset myös maatilataloutta harjoittaviin verovelvollisiin. Näiden tuli verojohtajan, verolautakunnan jaoston puheenjohtajan, lääninverolautakunnan puheenjohtajan taikka valtion- tai kunnanasiamiehen, verotusasiamiehen, verotarkastajan tai erityisesti tätä tarkoitusta varten määrätyn tarkastajan taikka valtiovarainministeriön tai verotoimiston asianomaisen virkamiehen kehotuksesta esittää tilalla tarkastettavaksi tai toimittaa verotoimistoon tarkastettavaksi maatilatalouteen liittyneet tositteet ja asiakirjat, jotka saattoivat olla ohjeena häntä verotettaessa tai hänen verotustaan koskevaa muutoksenhakua käsiteltäessä. Maatilataloutta harjoittavan verovelvollisen tuli niin ikään sallia tarkastuksen yhteydessä tilalla tapahtuva maatalouden varastojen ja muun maatalousomaisuuden tarkastus[10]. On kiinnitettävä huomiota siihen, että *maatilataloutta harjoittavien verovelvollisten tarkastukseen oikeutettujen viranomaisten piiri oli laajempi kuin muiden verovelvollisten osalta*. Kirjanpitovelvollisen tarkastuksen saattoivat toimittaa tai toimituttaa verojohtaja, lääninverolautakunnan puheenjohtaja, verotarkastaja tai valtiovarainministeriön asianomainen virkamies, muttei suoraan verovelvollisen vastapuolena esiintyvä valtion- tai kunnanasiamies taikka verotusasiamies. Tässä säännöksessä tuli jälleen esiin verotusmenettelyyn ja veroprosessiin liittyvä erityispiirre, jonka mukaan toiselle asianosaiselle annettiin oikeus vaatia suoraan vastapuolelta verotus- tai muutoksenhakuasian käsittelyä varten tarvittavia tietoja. Uudistus saattoi olla ongelmallinen veroprosessuaalisten todistustaakkasäännösten soveltamisen kannalta.

Maatilatalouden tuloverolakiin otettiin myös metsätaloudesta saatujen tulojen verottamista koskevat säännökset. Nämä säilyivät eräitä poikkeuksia lukuun otta-

---

[8] Ks. HE 30/1967 vp./A I, s. 3, MVL 24 §, laki tulo- ja omaisuusverolain muuttamisesta, laki maalaiskuntain kunnallishallinnosta annetun asetuksen muuttamisesta, laki kunnallishallituksesta kaupungissa annetun asetuksen muuttamisesta sekä laki verotuslain muuttamisesta (AsK 1967/543–547).

[9] Ks. HE 30/1967 vp./A I, s. 3 ja 4, VerL 35 a §, 37 § 6 ja 7 mom ja 46 § 8 kohta (1967/547) sekä asetus verotusasetuksen muuttamisesta (1967/583), etenkin 23 a § ja 28 § 4 mom.

[10] Ks. HE 30/1967 vp./A I, s. 4 ja VerL 43 a § (1967/547).

matta ennallaan, mikä merkitsi pinta-alan perusteella arvioitavan puhtaan tuoton verottamisen jatkumista. Metsäverokomitean uudistusehdotuksiin tukeutuen metsätalouden tuotto pyrittiin uudessa laissa kuitenkin arvioimaan aikaisempaa tarkemmin[11].

Omistamansa tai hallitsemansa maatilan veroluokitukseen tyytymätön verovelvollinen tai veronsaajan edustaja saattoi hakea luokitukseen muutosta samanlaista menettelyä noudattaen kuin aikaisemminkin. Näiden valitusten käsittelyyn lääninoikeudessa osallistui nyt vain kaksi lisäjäsentä, joista toisen oli oltava maanmittausinsinöörin ja toisen metsänhoitajan tutkinnon suorittanut henkilö[12].

> MVL:n säätämisen yhteydessä metsätalouden ja porotalouden verotusperusteiden vahvistamismenettelyä koskeva säännös siirrettiin verotuslakiin. Tuottoperusteiden vahvistusmenettely säilyi perusperiaatteiltaan ennallaan[13]. Metsä- ja porotalouden vuotuisen tuottoperuste-ehdotuksen tekeminen annettiin vuodesta 1982 alkaen metsäntutkimuslaitoksen ja paliskuntain yhdistyksen tehtäväksi. Verolautakuntien ehdotukset, verovelvollisten niitä vastaan tekemät muistutukset sekä lääninhallitusten antamat lausunnot jäivät pois. Tuottoperusteet vahvisti edelleen valtioneuvosto, mutta sen tarvitsi nyt kuulla ennen päätöstään vain verohallitusta[14].

Myös MVL:n säätämisen jälkeen toteutettiin osittaisuudistuksia, joiden tavoitteena oli määrittää metsätaloudesta saatu puhdas tulo entistä tarkemmin todellista tuloa vastaavaksi[15]. Verotusjärjestelmämme ja verovelvollisten kyky merkitä tulotapahtumia muistiin olivat vuosikymmenten saatossa kehittyneet niin pitkälle, että maassamme voitiin tuloverolain (1992/1535) säätämisen yhteydessä jälleen palata myös metsätaloudesta saadun tulon osalta todellisen tulon verottamiseen. Tällöin verotusmenettelyssä toteutuivat toistamiseen samanlaiset uudistukset kuin maatalouden tulon osalta tuloverotukseen siirryttäessä. Sellaisen metsätaloutta harjoittaneen verovelvollisen, johon sovellettiin puun myyntitulojen verotusta koskevia tuloverolain säännöksiä, oli pidettävä tuloistaan ja menoistaan samanlaista asetuksella tarkemmin säädettävää muistiinpanokirjaa kuin maataloutta harjoittavan verovelvollisen. Aikaisemmin vain maataloutta harjoittanutta verovelvollista koskeneet vero-

---

[11] Ks. KM 1964:A 15 s. 20 ss., HE 30/1967 vp./A I, s. 4 ja 5 sekä MVL 11 ja 12 §. Verolakivaliokunnan aloitteesta eduskunta hyväksyi ponnen, jonka mukaan myös metsäverotuksessa ja poronhoidosta saatujen tulojen verotuksessa oli päästävä todelliseen tuloon perustuvaan verotukseen. Ks. VerolakiVM 1/HE 30/1967 vp./A 1, s. 5 ja esitykseen liittyvä EV.

[12] Ks. VerL 30 ja 90 § (1967/547).

[13] Ks. VerL 68 a § (1967/547), TOL 1 § 2 mom ja 20 § 1 mom (1967/544), MKunA 82 § 1 kohta (1967/545), KKunA 55 § 1 kohta (1967/546), Andersson: 1979 s. 70–73 ja vrt. MKunA 82 § 1 ja 2 kohta (1963/199), TOL 15 ja 16 § (1963/200) sekä 20 § 1 mom alkuperäisessä muodossaan.

[14] Ks. HE 10/1982 vp./A 1 ja laki verotuslain 68 a §:n muuttamisesta (1982/314).

[15] Ks. etenkin HE 111/1988 vp./A 4, s. 5–9, laki maatilatalouden tuloverolain väliaikaisesta muuttamisesta (1988/1250) 11 § ja laki verotuslain 68 a §:n muuttamisesta (1988/1251), HE 64/1990 vp./A 1, s. 1–8 ja 11, laki maatilatalouden tuloverolain muuttamisesta (1990/718) 11 ja 11 a § sekä laki verotuslain 45 §:n muuttamisesta (1990/719).

tuslain säännökset verotarkastuksesta ulotettiin koskemaan soveltuvin osin myös puun myyntitulojen verotukseen siirtyneitä verovelvollisia[16]. Emme ole vieläkään luopuneet kokonaan tuottoverotuksesta. Porotaloutta verotetaan edelleen puhtaan keskimääräisen tuoton perusteella tuloverolain 44 §:n säännösten mukaisesti.

3.3. VEROTUSMENETTELYYN VAIKUTTANEITA ORGANISAATIO- JA TOIMIVALTAMUUTOKSIA

3.3.1. Verohallinnossa tapahtuneita muutoksia

3.3.1.1. Verohallituksen perustaminen

> Jo vuoden 1941 valtiopäivillä hallitus oli esittänyt eduskunnalle, että valtiovarainministeriön alaisuuteen olisi perustettu erillinen verohallitus. Verohallituksen tehtäväksi oli tarkoitus antaa käytännön verotustoiminnan johto, valvonta ja ohjaaminen. Esitys ei vielä tuolloin johtanut tulokseen[17]. Asia otettiin jälleen esille vuoden 1969 valtiopäivillä. Verohallituksen perustamista perusteltiin mm. sillä, että verohallinnon hajanaisuus haittasi verotuksen tarkastustoimintaa. Verohallituksen perustaminen mahdollisti eri verotusmuotojen tarkastuksen keskittämisen saman johdon alaisuuteen, minkä oli määrä tehostaa tarkastustoimintaa. Kun verotuksen ja verotarkastusten johto ja valvonta voitiin antaa samalle itsenäiselle ja erilliselle keskusvirastolle, uskottiin tämän parantavan verovelvollisten oikeusturvan tasoa. Hallituksen esitykseen ei vielä tässä vaiheessa sisältynyt verohallinnon piiri- ja paikallishallinnon organisaatiota koskevia muutosehdotuksia. Tällä kertaa hallituksen esitys johti verohallituksen perustamiseen[18].

Laki verohallituksesta sekä siihen liittyvät lait annettiin 5.12.1969 ja ne tulivat voimaan 1.3.1970[19]. Verohallituksen tehtävänä oli mm. johtaa ja valvoa verotuslaissa tarkoitettujen verojen ja maksujen määräämistä, maksuunpanoa, kantoa ja

---

[16] Ks. HE 208/1992 vp./A 6, s. 3, VerL 37 § 2 mom, 43 a § ja 45 § 1 mom 2 a kohta (1992/1548) sekä VerA 29–29 c § (1993/163). Vrt. VerMenL (1995/1558) 12 ja 14 § sekä VeroHp muistiinpanovelvollisuudesta ja muistiinpanoista (1995/1807) 4 §. Luonnollinen henkilö, kuolinpesä ja näiden muodostama verotusyhtymä säilyy pinta-alaperusteisessa metsäverotuksessa vuosilta 1993–2005 toimitettavissa verotuksissa, mikäli asiaa koskeva vaatimus on esitetty ennen vuodelta 1993 toimitettavan verotuksen päättymistä. Tällöin maatilatalouden tuloverolain mukaan laskettu metsätalouden puhdas tulo verotetaan ansiotulona. Ks. tuloverolaki 140 § ja VerMenL 96 § 2 kohta.

[17] Ks. HE 109/1941 vp./A III.

[18] Ks. HE 117/1969 vp./A III,I, s. 1–3.

[19] Ks. lait 739–748/1969 ja asetus 1970/27.

[20] Verohallituksen yhteyteen siirrettiin verotuslaissa tarkoitettu keskusverolautakunta, joka oli aikaisemmin ollut valtiovarainministeriön yhteydessä. Ks. laki verohallituksesta (1969/739) etenkin 1 ja 4 §. Vrt. VerL 69 § (1958/482). Lainmuutosten yhteydessä ei muutettu välittömän verotuksen hallinnosta annettua lakia (1959/321), minkä vuoksi tähän lakiin jäi vanhentuneita määräyksiä (ks. lain 1, 2 ja 10 §).

perintää[20]. Verohallitukselle siirrettiin aikaisemmin valtiovarainministeriölle kuulunut oikeus hakea muutosta valtionverotuksen osalta sekä laaja nimittämis-, määräämis- ja erottamisvalta[21] [22].

3.3.1.2. Välittömän verotuksen piiri- ja paikallishallinnon uudistaminen

Välittömän verotuksen piiri- ja paikallishallinto uudistettiin 31.12.1975/1002 annetulla lailla ja tätä täydentävällä 20.2.1976/171 annetulla asetuksella. Näillä kumottiin välittömän verotuksen hallinnosta annettu laki (1959/321) ja asetus (1959/343). Välittömän verotuksen piiri- ja paikallishallinnosta annetun lain 1 §:n mukaan verohallituksen alaisina välittömän verotuksen piirihallintoviranomaisina olivat lääninverovirastot ja paikallishallintoviranomaisina verotoimistot. Näin ollen lääninverotoimistot muutettiin lääninverovirastoiksi. Uudistuksella ei ollut käytännön verotusmenettelyn kannalta suurtakaan vaikutusta. Verotarkastajalle verotuslaissa ja muualla lainsäädännössä annettu toimivalta siirrettiin uudistuksen yhteydessä lääninverovirastolle. Näin ollen lääninverovirastolle siirtyi mm. oikeus hakea valtion puolesta verotukseen ja veroluokitukseen muutosta, vaatia verotusta kokonaan kumottavaksi, käyttää valtion puhevaltaa lainvoiman saaneen päätöksen purkamista tai menetetyn määräajan palauttamista koskevissa asioissa sekä vaatia verotusasiaa käsiteltäessä todistajan kuulustuttamista yleisessä alioikeudessa[23].

---

[21] Verohallitus nimitti siten verojohtajan, määräsi tämän sijaisen, määräsi ja vapautti muut kuin kunnallisvaltuuston valitsemat verolautakuntien ja tutkijalautakuntien jäsenet varamiehineen sekä valtionasiamiehet. Verohallitus päätti vero- ja tutkijalautakuntien jäsenten ja jaostojen lukumäärästä ja määräsi myös lääninverolautakunnan jäsenten lukumäärän sekä kaikki sen jäsenet. Edelleen verohallitus määräsi lääninverolautakuntaan yhden tai useampia verotusasiamiehiä varamiehineen sekä lääninoikeudessa veronsaajien etua valvovan tarkastusasiamiehen varamiehineen. Verotuksen politisoitumisesta kieli valtiovarainvaliokunnan mietintöön sisältynyt kannanotto, jonka mukaan vero- ja tutkijalautakuntien jäseniä valittaessa ja nimitettäessä oli pyrittävä siihen, että lautakunnan kokoonpanossa, sen lisäksi mitä verotuslain 9 §:ssä oli säädetty, mahdollisuuksien mukaan otettiin huomioon kunnassa vallitsevat mielipidesuunnat. Ks. HE 117 s. 3 ja 4, VaVM 45 s. 2/1969 vp./A III,I, laki verohallituksesta (1969/739) 5 §, laki verotuslain muuttamisesta (1969/740), asetus verotusasetuksen muuttamisesta (1970/64) ja laki välittömän verotuksen hallinnosta (1959/321) 10 §.

[22] Verojohtajan nimittämistä ja tämän sijaisen määräämistä koskevat säännökset poistettiin verotuslaista vuonna 1987 annetulla verotuslain muutoksella. Verojohtajan nimitti tämän jälkeen verohallituksen sijasta lääninverovirasto kuultuaan veropiiriin kuuluvien kuntien kunnanhallituksia. Valtion- ja verotusasiamiehen sekä näiden varamiehien määräämistä koskeva tehtävä siirrettiin verohallitukselta lääninverovirastolle vuonna 1988 annetulla verotuslain muutoksella. Uudistukset korostivat lääninveroviraston itsenäistä toimivaltaa järjestää verotusmenettely parhaaksi katsomallaan tavalla. Ks. valtioneuvoston päätös J525/01/86, HE 189/1987 vp./A 4, HE 109/1988 vp./A 4, s. 47, verotuslain muuttamisesta annetut lait (1987/1121) 6 § 3 mom ja (1988/1243) 11 § 1 ja 3 mom sekä 21 § 2 ja 3 mom, asetus verotusasetuksen muuttamisesta (1988/1245) 4, 6 ja 13 § ja asetus verohallinnosta (1988/278) 63 § 4 mom.

[23] Ks. laki välittömän verotuksen piiri- ja paikallishallinnosta 9 ja 13 §, asetus välittömän verotuksen piiri- ja paikallishallinnosta 2 ja 32 § ja laki verotuslain muuttamisesta (1988/1243) 40, 90, 91, 100, 101 sekä 140 §. Viimeksi mainittu oikeus annettiin myöhemmin erikseen myös lääninveroviraston verotusasiamiehelle. Ks. HE 276/1994 vp./A 8, s. 13 ja laki verotuslain muuttamisesta (1994/1225) 140 §.

3.3.1.3. Laki verohallinnosta ja verohallintolaki

Verohallituksesta annetun lain (1969/739) ja välittömän verotuksen piiri- ja paikallishallinnosta annetun lain (1975/1002) kumosi laki verohallinnosta, joka annettiin 11.12.1987/960. Lakia täydensi 25.3.1988 annettu asetus (1988/278). Verohallinnosta annetun lain kumosi puolestaan verohallintolaki (1991/188), jota täydensi verohallintoasetus (1991/1629). Uudet lait ja asetukset selkeyttivät hajallaan olevia säännöksiä, mutta ne eivät tuoneet kovinkaan merkittäviä muutoksia välittömän verotuksen hallinnon perusrakenteisiin. Käsiteltävän aiheen kannalta tärkeä uudistus tapahtui siinä, että *lain tasolla painotettiin selkeästi verohallituksen tehtävää edistää oikean ja yhdenmukaisen verotuksen toimittamista sekä kehittää verohallinnon palvelukykyä*. Verohallituksen tuli tässä tarkoituksessa antaa veroviranomaisille neuvoja ja ohjeita sekä huolehtia verovelvollisiin suuntautuvasta verotusta koskevasta tiedottamisesta[24]. Verohallintolain alkuaikoina verotusorganisaatio oli vielä kolmiportainen. Verohallintolain muutoksella kahdesta alimmasta portaasta, lääninverovirastoista ja verotoimistoista muodostettiin yhden hallinnollisen kokonaisuuden kattava uusimuotoinen lääninverovirasto. Verotoimistot toimivat tämän jälkeen lääninveroviraston tulosvastuullisina yksiköinä. Muutoksella ei ollut välittömästi olennaisia vaikutuksia verotusmenettelyyn[25].

3.3.2. Lautakuntia koskevia muutoksia

3.3.2.1. Verolautakunnan toimivalta

Verotuksessa sovellettavien teknisten apuvälineiden kehittyminen[26] johti tilanteeseen, jossa verolautakuntien työmäärää voitiin vähentää. Tämä tapahtui siten, että verolautakunnan tehtäväksi annettiin vain vahvistaa perusteet verovelvollisen tulon ja varallisuuden ja niistä tehtävien vähennysten laskemiseksi sekä muut veron määrään vaikuttavat perusteet (verotuspäätös), mutta ei sitä vastoin enää verotettavaa tuloa ja varallisuutta eikä veroa. Viimeksi mainittu tehtävä (verotuslaskenta) jäi verotoimistolle automaattista tietojenkäsittelyä apuna käyttäen tehtäväksi. Verotuspäätöstä edeltävä verovalmistelu tapahtui edelleen verotoimistossa[27].

---

[24] Ks. asetus verohallituksesta (1970/27 ja 1974/273) 1 § 2 mom, HE 65/1987 vp./A 3, s. 3 ja laki verohallinnosta (1987/960) 4 § 1 mom, HE 160/1990 vp./A 4, s. 3 ja verohallintolaki (1991/188) 2 § 2 mom. Vrt. verohallintolaki (1995/1557) 2 § 2 mom.

[25] Ks. HE 25/1993 vp./A 1, laki verohallintolain muuttamisesta (1993/925) ja verohallintoasetus (1993/926).

[26] Tietotekniikan kehitysvaiheista julkishallinnossa sekä Suomen verohallinnon tietojärjestelmien kehityksestä ks. Kuopus:1988 s. 130–135, 163–176, 219 ja 234.

[27] Ks. Lehtonen: 1986 s. 104, 105, 113–116, Kuopus: 1988 s. 219–223, HE 201/1977 vp./A 3 ja laki verotuslain muuttamisesta (1977/1002) 63, 63 a, 71, 72 ja 79 §. Vrt. etenkin verotuslain 79 § alkuperäisessä muodossaan ja nyt kumottu 75 § (1975/611). Verotuslain 113 §:n (1964/321, 1976/155, 1980/768 ja 1982/399) nojalla verojohtaja toimitti pitkään maksuunpanon tai maksuunpanon oikaisemisen muutoksenhakuviranomaisen päätöksen jälkeen. Verotuslain muutoksenhakua ja veronkantoa koske-

Verotustyön teknistyminen johti siihen, että rutiiniluonteisissa ja selvissä tapauksissa verotuspäätöksen teki käytännössä verotoimisto ja verolautakunta käsitteli tosiasiallisesti vain erityistä harkintaa edellyttävät tapaukset. Verotuslakia muutettiin vuonna 1987 vastaamaan tapahtuneita muutoksia, jolloin tuloverotuksen alusta asti voimassa ollut perinne katkesi. Muutos oli periaatteellisesti merkittävä, koska *osa päätösvastuuta siirrettiin verolautakunnalta verotoimiston virkamiehille. Samalla paikallistuntemuksen ja kansanvaltaisuuden merkitys verotustyössä väheni*. Uudistus toteutettiin siten, että verotoimiston tehtäväksi annettiin ratkaista säännönmukaisessa verotuksessa kaikki ne asiat, joissa ilmoitetuista tuloista ei poikettu, joissa poikkeaminen ilmoituksesta ei yhteensä ylittänyt asetuksella säädettävää markkamäärää, joissa muutos ei vaikuttanut verovelvolliselta perittävän veron määrään tai jotka koskivat veroilmoituksen oikaisemista selvän lasku- tai kirjoitusvirheen johdosta. Uudistusta perusteltiin mm. sillä, että verolautakuntien työmäärän keveneminen mahdollisti lautakuntien jäsenten tietämyksen tehokkaamman hyödyntämisen verotuksen arviokysymyksissä sekä tarjosi jäsenille aikaisempaa paremmat mahdollisuudet perehtyä usein muuttuvaan verolainsäädäntöön. Lisäksi veroilmoitusten käsittely ilman muodollista verotuspäätöksen syntyhetkeä ja lautakuntamenettelyä mahdollisti sen, että kesken verovuotta esitetty lisäselvitys voitiin aikaisempaa joustavammin ottaa verotoimistotyöskentelyssä huomioon[28] .

Veronoikaisu-, jälkiverotus- ja uudelleen toimitettavaa verotusta koskevat asiat jäivät erityistä harkintaa edellyttävinä kaikissa tapauksissa verolautakuntien ratkaistaviksi. Myös lääninverolautakunnissa ja jäljempänä mainittavassa kuntien välisessä sopimusmenettelyssä käsiteltävät asiat sekä maatilataloutta tai elinkeinotoimintaa harjoittavien yhtymien verotusta koskevat asiat jäivät niiden erityisluonteen vuoksi aina verolautakuntien ratkaistaviksi. Uudistuksen myötä verojohtajan vastuu verotuspäätösten laillisuudesta korostui entisestään. Tämän vuoksi verojohtajalle annettiin oikeus määrätä tiettyä asiaryhmää tai verovelvollista koskeva asia sen merkityksen vuoksi verolautakunnassa käsiteltäväksi. Lisäksi verolautakunta

---

via säännöksiä muutettiin lopulta siten, että muutoksenhakuviranomainen vahvisti muutoksen perusteen ja verotoimisto teki päätöksen aiheuttamat laskutoimitukset. Verotoimistot tekivät myös lääninverolautakunnan toimittamista verotuksista annettujen muutoksenhakuviranomaisten päätösten aiheuttamat laskutoimitukset. Ks. HE 152/1982 vp./A 4 ja laki verotuslain muuttamisesta (1983/223).

Tuonaikaisesta verotusmenettelystä on laadittu graafinen esitys. Ks. Kuopus:1988 s. 213.

[28] Verolautakunnan asemaa koskevia muutoksia valmistelivat hallinnon oikeusturvakomitea (ks. KM 1981: 64 s. 72 ss.), verotoimistotyöryhmä (työryhmämuistio 1981:VM 27), verohallinnon lautakuntatoimikunta (ks. KM 1984: 28 s. 54 ja 55) sekä verohallinnon lautakuntatyöryhmä (työryhmämuistio 1985: VM 34). Koska verotuksen toimittaminen siirtyi eräissä tapauksissa verolautakunnalta verotoimistolle, jouduttiin useisiin verotuslain pykäliin tekemään muutosta vastaavat tekniset korjaukset. Esim. veroilmoitusta ei enää annettu verolautakunnalle, vaan verotoimistolle. Ks. Kuopus: 1988 s. 223–227, HE 158/1986 vp./A 4, s. 1–3, 8–11 sekä laki verotuslain muuttamisesta (1987/74), etenkin 34 ja 71 § sekä 72 a § 1 mom. Verotusasetuksen 39 a §:n (1987/75) mukaan verotuslain 72 a §:n 1 momentissa tarkoitettu poikkeaminen veroilmoituksesta sai olla enintään 6.000 markkaa. Määrä korotettiin 10.000 markkaan asetuksella 1991/1443.

saattoi ottaa käsiteltäväkseen muunkin kuin edellä mainitun asian[29]. Lääninverolautakunnissa ja kuntien välisessä sopimusmenettelyssä käsiteltävien sekä yhtymäverotusta koskevien asioiden muista poikkeava käsittelyjärjestys poistettiin verotuslaista vuonna 1992. Samassa yhteydessä verojohtajalle annettiin oikeus määrätä asia verolautakunnan käsiteltäväksi ilman, että hänen täytyi erikseen perustella toimenpidettään asian merkityksellä[30]. Verotusaineisto valmisteltiin entiseen tapaan verotoimistossa. Verotoimiston itsenäisen päätäntävallan ja selvitysvastuun kasvaessa verotusasetuksen tutkimisvelvollisuutta koskenutta 39 §:ää muutettiin siten, että verotoimistolla oli velvollisuus tehdä täsmällinen ehdotus verotuksen toimittamisesta vain silloin, kun asia oli käsiteltävä verolautakunnassa[31].

3.3.2.2. Lääninverolautakunnan toimivalta

MVL:n (1967/543) soveltaminen saattoi verotuslain alkuperäisten säännösten mukaan johtaa virheelliseen lopputulokseen silloin, kun maatilataloutta harjoitettiin yhtenä tulolähteenä pidettävillä, kahteen tai useampaan kuntaan kuuluvilla maatilan alueilla. Koska kunnallisveron määräsi sen kunnan verolautakunta, jolle vero kuului, joutuivat kunnallisverotuksen toimittamaan usean kunnan verolautakunnat. Nämä saattoivat toimittaa verotuksen eri perusteita noudattaen. Epäkohdan poistamiseksi verotuslakiin lisättiin säännös, jonka mukaan verovelvollisen kotikunnan verolautakunnan tuli näissä tapauksissa tehdä ehdotus siitä, miten tulolähteen verotettava tulo oli kunnallisverotuksessa jaettava eri kuntien kesken. Verolautakunnan oli annettava ehdotuksensa viipymättä tiedoksi muiden asianomaisten kuntien verolautakunnille, joiden tuli, jos ne hyväksyivät ehdotuksen, toimittaa verotus omalta osaltaan sen mukaisesti. Mikäli verolautakunnat eivät olleet asiasta yksimielisiä, tuli lääninverolautakunnan vahvistaa tulolähteen verotettava tulo ja sen jakaminen asianomaisten kuntien kesken. Kuntien verolautakuntien oli tällöin tehtävä lääninverolautakunnalle ehdotukset asianomaiselle kunnalle tulevien veroäyrien määrästä[32].

---

[29] Mikäli tutkijalautakunta havaitsi, että asia oli ratkaistu verotoimistossa, vaikka sen ratkaiseminen olisi kuulunut verolautakunnalle, tuli asia yleensä palauttaa verolautakunnalle. Mikäli verovelvollinen valitti suoraan lääninoikeudelle, käsiteltiin asia ensin verolautakunnassa oikaisuasiana, mikä korjasi käsittelyjärjestyksessä mahdollisesti tapahtuneen virheen. Ks. HE 158/1986 vp./A 4, s. 3 ja 8–10, VerL 72 a § (1987/74) 2 ja 3 mom, Andersson: 1990 s. 86–88 ja verohallituksen kirje lääninverovirastoille ja verotoimistoille 5.3.1987 nro 1966/37/87, etenkin 9 kohta.

[30] Ks. HE 49/1992 vp./A 1 ja VerL 72 a § (1992/556).

[31] Ks. VerA 39 § 1 mom (1993/163). Verotuksen massakäsittelyluonne verotoimistoissa ja osin verolautakunnissakin vaikeutti verotustosiseikkojen huolellista punnintaa. Ks. Lehtonen: 1986 s. 105 ja 106 sekä Kuopus: 1988 s. 293.

[32] Ks. HE 149/1968 vp./A III, VerL 63 § (1958/482), 61 § 2 mom ja 64 a § (1968/684), VerA 7 § 2 kohta ja 8 § 7 kohta (1969/175), Andersson: 1979 s. 49 ja 50 sekä vrt. VerL 64 § (1958/482). Ks. myös seuraavat oikeustapaukset: KHO 1971 II 522, jossa yhtenä tulolähteenä pidettävää maatilataloutta oli harjoitettu kahden kunnan alueella. Kun oli selvitetty, että toisen kunnan alueelta ei ollut tuloa saatu, sanotulle kunnalle ei annettu jako-osuutta tulolähteen tulosta; KHO 1985 II 607, jossa säännönmukaisessa verotuksessa oli lainvoimaisella päätöksellä ratkaistu, että verotus oli lääninverolautakunnan toimitettava. Kysymys lääninverolautakunnan toimivallasta oli tästä huolimatta tutkittava erikseen jälkiverotuksen yhteydessä ja voitiin ratkaista säännönmukaista verotusta koskevan päätöksen esteenä olematta.

Edellä esitetystä muutoksesta huolimatta lääninverovirastojen verotarkastajat joutuivat edelleen huomattavassa määrin valmistelemaan lääninverolautakunnissa käsiteltäviä asioita, mikä haittasi tarkastustoimintaa. Tämän vuoksi em. sopimusmenettely ulotettiin pian koskemaan myös ammatinharjoittajia ja sellaisia liikkeenharjoittajia, jotka harjoittivat liikettä vain kahdessa kunnassa. Näin ollen lääninverolautakuntien käsiteltäviksi jäivät vain sellaisten liikkeiden verotukset, joille kertyi liiketuloa kiinteästä toimipaikasta tai liiketoimintaan liittyvää kiinteistötuloa kolmesta tai useammasta kunnasta[33].

Ennen kuin lääninverolautakunta vahvisti verotettavan tulon ja sen jakoperusteet sellaisen liikkeen osalta, jonka tulosta oli suoritettava veroa vähintään kolmelle kunnalle, tuli asianomaisten kuntien verolautakuntien tehdä ehdotuksensa verotuksen toimittamisesta lääninverolautakunnalle. Ehdotusmenettely koettiin pian liian raskaaksi, minkä vuoksi siitä luovuttiin. Samassa yhteydessä sopimusmenettelyä kevennettiin siten, että verovelvollisen kotikunnan verolautakunnan tai verotoimiston tuli verotusta toimittaessaan tehdä laskelma niistä perusteista, joiden mukaisesti tulolähteen verotettava tulo oli kunnallisverotuksessa jaettava eri kuntien kesken. Laskelma oli annettava viipymättä tiedoksi muille verotoimistoille, jotka toimittivat verotuksen omalta osaltaan laskelman mukaisesti. Erimielisyyden sattuessa asia ei enää päätynyt lääninverolautakunnan ratkaistavaksi, vaan kunnan oli turvauduttava valitukseen[34].

Kunnallinen tuloverotus oli maassamme vakiintunut sellaiseksi, että verovelvolliselle määrättiin äyrit erikseen kiinteistötulosta, liike- ja ammattitulosta sekä henkilökohtaisesta tulosta. Tuloverolain säätämisen yhteydessä pitkäaikainen käytäntö muuttui siten, että tulolähdejaosta aikaisemmassa merkityksessä luovuttiin ja verovelvolliselle vahvistettiin yksi kunnallisverotuksessa verotettava tulo. Luonnollisen henkilön ja erikseen verotettavan kuolinpesän oli suoritettava tästä tulostaan kunnallisveroa kotikunnalle. Rajoitetusti verovelvollinen suoritti kunnallisveron pääsääntöisesti valtiolle. Täällä kiinteästä toimipaikasta harjoitetusta elinkeinotoiminnasta tai maataloudesta saadusta tulosta oli kuitenkin suoritettava kunnallisvero sille kunnalle, jossa toimintaa oli harjoitettu kiinteästä toimipaikasta tai jossa kiinteistö sijaitsi. Valtion- ja kunnallisveron, yhteisön tuloveron sekä vakuutetun kan-

---

[33] Samasta syystä, kuin verolautakuntien osalta edellä on selostettu, lääninverolautakunnat vahvistivat verotettavan tulon sijasta liikkeen tulon sekä sen perusteen, jonka mukaan ansiotulo määrättiin ja jaettiin puolisoiden kesken, samoin kuin perusteet, joiden mukaan tulo jaettiin asianomaisten kuntien kesken ja yhtymän tulo jaettiin yhtymän osakkaille. Lääninverolautakunta vahvisti niin ikään verotettavan omaisuuden sijasta varojen ja velkojen määrät sekä perusteen, jonka mukaan yhtymän varallisuus jaettiin osakkaille. Ks. KM 1976:19 s. 47 ja 48, HE 201/1977 vp./A 3, laki verotuslain muuttamisesta (1977/1002) 64 ja 64 a §, Andersson:1979 s. 66–69 sekä KHO 1985 II 519, jossa verovelvollisen kotikunnan verolautakunta ei ollut toimittanut muiden kuntien verolautakunnille tiedoksi ehdotustaan ammattitulon jakamisesta kuntien kesken ennen säännönmukaisen verotuksen päättymistä. Tämän vuoksi veronoikaisu voitiin toimittaa näissä kunnissa.

[34] Ks. HE 49/1992 vp./A 1, VerL 64 ja 64 a § (1992/556) ja VerA 7 § ja 8 § 6 kohta (1992/786). Asetuksella kumottiin mm. sen 8 § 7 kohta (1969/175).

saneläke- ja sairausvakuutusmaksun osalta verotuksen toimitti verovelvollisen kotikunnan verolautakunta tai verotoimisto. Rajoitetusti verovelvollisten ja eri kotikunnan omaavien puolisoiden verotuksen toimittamisesta oli erityissäännöksensä. Koska kunnallisveroa suoritettiin samasta tulosta vain yhdelle kunnalle tai valtiolle ja koska verotus toimitettiin vain yhdessä paikassa, voitiin verovelvollisen tulon jakamisesta useiden kuntien kesken luopua. Tämän vuoksi lääninverolautakunnassa ja sopimusmenettelyssä tapahtunutta tulon jakamista koskeneet verotuslain säännökset kumottiin[35].

3.3.2.3. Lautakuntien kokoonpanossa ja valintatavassa tapahtuneita muutoksia

> Tutkijalautakuntaan valituista ja määrätyistä jäsenistä tuli verotuslain alkuperäisen sanamuodon mukaan olla verolautakuntaan kuuluvia vähintään neljännes, mutta vähemmän kuin puolet. Säännöksen soveltaminen tuotti käytännössä vaikeuksia, minkä vuoksi verolautakunnan jäsenten vähimmäismäärää tutkijalautakunnassa koskeva raja poistettiin[36]. Tuloverotuksen alkuaikoina lautakuntien välillä oli tarvittu yhdyshenkilöitä välittämään tietoja. Pöytäkirjaamismenettelyn ja selvityskeinojen kehittymisen myötä yhdyshenkilöillä ei ollut samaa merkitystä kuin aikaisemmin.

Välittömän verotuksen piiri- ja paikallishallinnosta annetun lain (1975/1002) 8 §:n mukaan verohallituksen ja lääninveroviraston asianomaisilla virkamiehillä oli oikeus olla verotuksen valvontaa varten läsnä mm. verolautakunnan, tutkijalautakunnan ja lääninverolautakunnan kokouksissa ja ottaa niissä osaa keskusteluun. Verohallinnosta annetun lain (1987/960) 3 §:ssä vastaava oikeus annettiin myös verotoimiston asianomaisille virkamiehille. Säännöksillä pyrittiin selkeyttämään käytäntöä, jonka mukaan virkamiehet tarvittaessa selvittivät luottamushenkilöistä koostuville lautakunnille kokouksessa käsiteltäviä asioita[37].

---

[35] Säännös, jonka mukaan veroilmoitus oli annettava kaksin kappalein tapauksissa, joissa verovelvollisen oli aikaisemmin suoritettava kunnallisveroa muulle kuin kotikunnalleen, voitiin poistaa. Uudistus ei vaikuttanut verotusasiamiestä koskeviin säännöksiin, jotka säilyivät verotuslain 21 §:ssä. Myös kiinteän toimipaikan määritelmä säilyi verotuslain 60 §:ssä, mutta sillä ei ollut enää merkitystä kuin lähinnä rajoitetusti verovelvollisten kunnallisveron saajaa ja verotuspaikkaa määritettäessä. Kiinteän toimipaikan määritelmä siirrettiin vuonna 1995 tuloverolakiin. Ks. KM 1984:28 s. 60–63, HE 208/1992 vp./A 6, laki verotuslain muuttamisesta (1992/1548), etenkin 34, 59, 62, 63 ja 76 § sekä asetus verotusasetuksen muuttamisesta (1993/163). Verotusasiamiehiä koskenut asetuksen 3 luvun 13 §:n 2 momentti siirrettiin 4 §:n 3 momentiksi. Ks. lisäksi laki tuloverolain muuttamisesta (1995/1549) 13 a § sekä laki verotuslain 60 §:n kumoamisesta (1995/1554).

[36] Ks. HE 11/1965 vp./A I, s. 1 ja VerL 24 § 1 mom (1965/260).

[37] Säännökset periytyivät välittömän verotuksen hallinnosta annetun lain 9 §:stä, jossa vastaava oikeus annettiin vain valtiovarainministeriön asianomaisille virkamiehille. Ks. HE 65/1987 vp./A 3, s. 3. Verohallintolain (1991/188) säätämisen yhteydessä nämä lautakuntia koskevat säännökset siirrettiin verotuslain yhteyteen. Ks. HE 160/1990 vp./A 4 ja laki verotuslain muuttamisesta (1991/189).

Kuntien merkitystä vero- ja tutkijalautakuntien jäsenten valitsijana lisättiin 1970 -luvun loppupuolella siten, että kunnat valitsivat kaikki mainittujen lautakuntien jäsenet. Vero- ja tutkijalautakunnan puheenjohtajana toimivan verojohtajan nimitti edelleen verohallitus. Kunta valitsi verolautakunnan ja tutkijalautakunnan jäsenet kunnallislaissa (1976/953) säädetyssä järjestyksessä. Lääninverolautakuntien jäsenten määräämisessä ei voitu turvautua samanlaiseen menettelyyn, vaan tehtävä jäi edelleen verohallitukselle. Kuntien vaikutusvallan kasvu näkyi kuitenkin siinä, että verohallituksen oli määrättävä kaikki jäsenet kuntien keskusjärjestöjen ehdottamista henkilöistä[38].

Lautakuntien monijäsenisyyttä oli tuloverotuksen alkuaikoina perusteltu paikallistuntemuksella. Kun verolautakuntien toimivaltaa vuonna 1987 supistettiin, tehtiin mahdolliseksi vähentää myös niiden jäsenmäärää. Verotuslaissa säädettiin nyt vain verolautakunnan vähimmäisjäsenmäärästä. Tämä oli sama, kuin aikaisemmin kunnanhallituksen suostumuksella sovellettu vähimmäisjäsenmäärä, eli puheenjohtaja, vähintään yksi varapuheenjohtaja sekä kaksi muuta jäsentä. Myös jäsenmäärän kahdella jaollisuudesta luovuttiin. Verolautakunnan jäsenten lukumäärän määräsi edelleen verohallitus kunnanhallitusta kuultuaan. Verohallitus saattoi kuitenkin aikaisemmasta poiketen ilman kunnanhallituksen suostumusta määrätä verolautakunnan kahdeksanjäsenistä pienemmäksi[39].

3.4. ILMOITTAMISVELVOLLISUUS

3.4.1. Veroilmoitus ja sen täydentäminen

Verotuslain alkuperäisen sanamuodon mukaan veroilmoituksessa oli mm. eriteltävä ne vähennykset, mitkä verovelvollinen *tahtoi lukea hyväkseen*. Verovelvollisen tuli, saadakseen verotuksessa lukea hyväkseen säädetyt vähennykset, liittää veroilmoitukseensa sellaiset selvitykset, kuin asetuksella tarkemmin määrättiin. Näitä säännöksiä sanamuodon mukaan tulkiten voitiin päätyä lopputulokseen, jonka mukaan verovelvollisen oli aina vaadittava vähennyksiä veroilmoituksella ja esitettävä vähennyksen myöntämisen kannalta tarpeellinen selvitys. Jotta veroviranomaiset

---

[38] Verotuslain uudistamista valmisteli verotuslain tarkistamistoimikunta, joka antoi kolme mietintöä (komiteanmietinnöt 1973:34, 1974:37 ja 1976:19). Uudistusta perusteltiin mm. kansanvaltaisuuden lisääntymisellä. Verotuksen toimittamista ei tuolloin haluttu uskoa virkamiesten tehtäväksi. Kuntien vaikutusvallan kasvua puolusteltiin myös sillä, että kuntien valitsemien jäsenten uskottiin turvaavan lautakuntien paikallistuntemuksen. Samalla verotus saattoi kuitenkin jossain määrin politisoitua. Verolautakuntaan oli edelleen valittava, mikäli mahdollista, jäseniä eri veronmaksajaryhmistä. Ks. HE 45/1977 vp./A 1, laki verotuslain muuttamisesta (1977/511) etenkin 8, 9, 21 ja 24 §, asetus verotusasetuksen muuttamisesta (1977/646), HE 109/1988 vp./A 4, s. 47 ja laki verotuslain muuttamisesta (1988/1243) 17 § 2 mom.

[39] Ks. HE 158/1986 vp./A 4, s. 3 ja 8 sekä VerL 7 § (1987/74).

saattoivat noudatetun verotuskäytännön mukaisesti viran puolesta ottaa huomioon ne vähennykset, joiden myöntämisen edellytykset kävivät selville viranomaisen hallussa olevista tiedoista, oli verotuslain sanamuotoa muutettava. Uusien säännösten mukaan veroilmoituksessa oli ilmoitettava vähennykset sen mukaan kuin asetuksella säädettiin. Laissa todettiin veroilmoituksessa tehtäviä vähennyksiä koskevista selvityksistä vain, että niistä säädettiin asetuksella[40].

Uudessa kirjanpitolaissa (A:10.8.1973/655) luovuttiin kirjanpitovelvollisten jakamisesta eri ryhmiin. Tämä ryhmäjako poistettiin myös verotuslaista, minkä lisäksi lain ilmoitusvelvollisuutta koskevia säännöksiä yksinkertaistettiin pitkistä ilmoitusvelvollisuutta erittelevistä luetteloista luopumalla. Muutetun verotuslain 37 §:n 1 momentin yleissäännöksen mukaan sen, joka lain mukaan oli kirjanpitovelvollinen, sekä yhteisön, yhtymän ja kuolinpesän muutoinkin samoin kuin maataloutta harjoittavan verovelvollisen oli veroilmoituksessaan ilmoitettava ja siihen liitettävä sellaiset tiedot ja selvitykset kuin asetuksella säädettiin. Asetuksella voitiin myös säätää mm. kaikkien kirjanpitovelvollisten ja maataloutta harjoittavien käyttämistä tositteista ja kuiteista. Ilmoitusvelvollisuutta koskeva yksityiskohtainen sääntely oli näin siirtymässä helposti muuteltavaan verotusasetukseen[41].

Verotuslain 40 §:ssä säädettiin verovelvollisen velvollisuudesta antaa kehotuksesta samoin velvoituksin kuin veroilmoitus ne tiedot ja selvitykset, jotka hänen verotustaan tai siitä tehdyn valituksen ratkaisemista varten saattoivat olla tarpeen. Lainkohdassa tiedonsaantiin oikeutettuja viranomaisia olivat verojohtaja, verolautakunnan jaoston puheenjohtaja, lääninverolautakunnan puheenjohtaja, vero- tai tutkijalautakunnassa veronsaajan etua valvonut valtion- ja kunnanasiamies, lääninverolautakunnassa veronsaajien etua valvonut verotusasiamies, verotarkastaja sekä valtiovarainministeriön tai verotoimiston asianomainen virkamies. Tämä luettelo oli puutteellinen ja osin vanhentunut. Tiedonsaantiin oikeutettujen viranomaisten joukkoon lisättiin lääninverolautakunnan jaoston puheenjohtaja, lääninoikeudessa veronsaajien etua valvonut tarkastusasiamies sekä lääninverotoimiston, verotoimiston ja verohallituksen asianomainen virkamies tai toimihenkilö. Aiemmin valtiovarainministeriölle kuulunut toimivalta siirtyi tässäkin verohallitukselle. Asianomaisella virkamiehellä tai toimihenkilöllä tarkoitettiin sitä henkilöä, jolle asian käsittely lain, asetuksen tai työjärjestyksen taikka niiden nojalla annetun määräyksen johdosta kuului. Täydentäviä tietoja voitiin pyytää paitsi verotus- tai sitä koskevaa muutoksenhakuasiaa käsiteltäessä myös verotarkastusta toimitettaessa. Näin ollen

---

[40] Ks. HE 99/1974 vp./A I, s. 1, VerL 35 § 1 mom ja 38 § (1974/1024) sekä VerA 22 ja 32–34 § (1974/1058). Vrt. VvMp ilmoittamisvelvollisuudesta (1995/1760) 1 §:n sanamuoto, josta ei voida tehdä sellaista johtopäätöstä, että veroilmoituksen luonne olisi muuttunut tiedonilmaisusta tahdonilmaisuksi.

[41] Ks. HE 99/1974 vp./A I, s. 2, VerL 37 § (1974/1024) ja asetus verotusasetuksen muuttamisesta (1974/1058), etenkin sen 24–31 §. Vrt. VerL 37 § (1958/482 ja 1967/547) ja kumottu 35 a § (1967/547).

verovelvollisen vastapuolena esiintyvällä viranomaisella oli aina verotusta tai verotarkastusta toimitettaessa taikka toimitetusta verotuksesta valitettaessa oikeus pyytää veroilmoitusta täydentäviä tietoja verovelvolliselta[42] .

3.4.2. Verotarkastus ja kolmansilta saatavat ilmoitukset

Verotuslain 43 §:ään sisältyivät säännökset kirjanpitolain tai verotuslain mukaan kirjanpitovelvollisen sekä 43 a §:ään maatilataloutta harjoittavan verovelvollisen verotarkastusmenettelystä. Viimeksi mainitussa lainkohdassa verotarkastuksen toimittamiseen oikeutettujen viranomaisten piiri oli muodostunut laajemmaksi kuin ensiksi mainitussa. Eri verovelvollisryhmiä koskevia tarkastusmenettelyjä ei katsottu aiheelliseksi asettaa eriarvoiseen asemaan. Näin ollen 43 §:n sanamuotoa muutettiin siten, että jokaisella verotuslain 40 §:ssä tarkoitetulla viranomaisella oli oikeus antaa kehotus myös kirjanpitolain tai verotuslain mukaan kirjanpitovelvollisen verotarkastuksen toimittamiseksi. Lainmuutoksen seurauksena *välittömästi verovelvollisen vastapuolena esiintyvä viranomainen saattoi aina verotus- tai verovalitusasiaa käsiteltäessä antaa kehotuksen verotarkastuksen toimittamiseksi,* mikä saattoi olla varsin ongelmallista kaksiasianosaissuhteeen toimivuuden kannalta. Kirjanpitovelvollisen verotarkastus voitiin nyt ulottaa koskemaan kaikkea yrityksen laskentatoimen alaan kuuluvaa aineistoa. Asiakirjat ja muu aineisto oli aina esitettävä tarkastettavaksi Suomessa. Tarkastus tuli toimittaa, mikäli mahdollista, verovelvollisen liikehuoneistossa tai hänen käyttämässään tili- tai palvelutoimistossa. Se voitiin kuitenkin toimittaa myös lääninverotoimistossa taikka verotoimistossa. Valokuvaamalla tai muulla vastaavalla tavalla valmistettuina jäljennöksinä säilytetyistä asiakirjoista oli viranomaisen kehotuksesta valmistettava jäljennös tarkastusta suorittavan henkilön käyttöön, mikäli se oli tarkastuksen suorittamista varten välttämätöntä. Myös maatilataloutta harjoittavan verovelvollisen verotarkastuksesta oli laadittava kertomus, joka oli annettava verotuslaissa tarkoitetulle asianosaiselle[43] .

Verotuslain 47 §:n alkuperäisen sanamuodon mukaan jokaisen oli valtiovarainministeriön asianomaisen virkamiehen tai verotarkastajan kehotuksesta annettava verotus- tai valitusasian käsittelyä varten sellaisia toista koskevia tietoja, jotka selvisivät hänen hallussaan olevista asiakirjoista tai muutoin olivat hänen tiedossaan, mikäli ne eivät koskeneet sellaista asiaa, josta hänellä lain mukaan oli oikeus kieltäytyä todistamasta. Oikeuskäytännössä etenkin pankit olivat varsin laajasti pidät-

---

[42] Ks. HE 99/1974 vp./A I, s. 3, VerL 40 § (1974/1024) ja KHO 1969 II 536, jossa jälkiverotusoikeuden katsottiin olevan olemassa, kun verolautakunta ei ollut hyvissä ajoin ennen säännönmukaisen verotuksen loppuunsaattamista saanut verovelvolliselta vaatimaansa selvitystä.

[43] Ks. HE 99 s. 3–5 sekä VaVM 47/1974 vp./A I, VerL 43, 43 a ja 130 § (1974/1024) sekä VerA 8 § 11 a kohta (1974/1058). ATK -tarkastukset mahdollistava lainmuutos säädettiin vuonna 1993. Se vastasi sisällöltään ennakkoperintälakiin pääomaverouudistuksen yhteydessä tehtyä muutosta. Ks. HE 122/1993 vp./A 3, s. 8 ja VerL 43 § (1993/963).

täytyneet tietojen antamisesta vetoamalla liike- tai ammattisalaisuuden säilymiseen. Viranomaisten vaitiolovelvollisuus huomioon ottaen tiedonannosta pidättäytymiseen ei nähty useinkaan perusteltua syytä. Tiedonsaannin varmistamiseksi lainkohtaan lisättiin viimeinen virke, jonka mukaan toisen verotukseen vaikuttavia, hänen taloudellista asemaansa koskevia tietoja ei kuitenkaan saanut kieltäytyä antamasta. Lainkohdassa tarkoitetun kehotuksen saattoivat nyt antaa vain verohallitus ja lääninverotoimisto. Kehotus voitiin antaa paitsi verotusta ja sitä koskevaa muutoksenhakua myös verotarkastuksen toimittamista varten[44].

Verotuslain sivullisen tiedonantovelvollisuutta koskevia säännöksiä tulkittiin siten, että sivullisella ei ollut pääsääntöisesti velvollisuutta antaa tietoja muusta kuin nimeltä yksilöidystä verovelvollisesta. Tulkinta koettiin liian rajoittavaksi, minkä vuoksi verotuslakia muutettiin siten, että jokaisen oli annettava verohallituksen tai lääninveroviraston kehotuksesta tietoja paitsi nimen myös pankkitilin numeron, tilitapahtuman tai muun vastaavan yksilöinnin perusteella. Selvitettävänä oleva asia oli edelleen yksilöitävä. Tiedonantovelvollisuus syntyi siten vain silloin, kun veroviranomaisella oli selvitettävänä tietty konkreettinen verotusta koskeva asia tai asiakokonaisuus. Toinen sivullisten tiedonantovelvollisuutta rajoittanut tekijä oli se, että laki edellytti sivullisen hallussa olevien tietojen olevan välttämättömiä veroa määrättäessä. Laissa ei kerrottu kumpi taho, veroviranomainen vai sivullinen, arvioi tiedon välttämättömyyden. Oikeuskäytännössä edellytettiin, että pyydettyjen tietojen välttämättömyys oli kiistattoman selvää. Tämäkin tulkinta koettiin liian rajoittavaksi, minkä vuoksi lakia muutettiin siten, että viranomaisen ei enää tarvinnut perustella tiedon luovuttajalle tiedon välttämättömyyttä. Nyt riitti, että tieto saattoi olla tarpeen verotusta tai muutoksenhakua koskevan asian käsittelyä varten. Tietojen tarpeellisuuden määritteli ensisijaisesti veroviranomainen virkavastuulla.

---

[44] Hallituksen esityksessä ja valtiovarainvaliokunnan mietinnössä kiinnitettiin huomiota siihen, että tietoja tuli vaatia vain silloin, kun niiden saaminen oli todella välttämätöntä. Valtiovarainvaliokunnan mietintöön liitetyssä vastalauseessa uudistuksen pelättiin liiaksi vaarantavan verovelvollisten oikeusturvaa. Ks. HE 99 s. 4 ja VaVM 47/1974 vp./A I, VerL 47 § (1974/1024) sekä seuraavat oikeustapaukset: KHO 1960 II 473, jonka mukaan postikonttorin lähtevien postiennakkojen luettelot katsottiin sellaisiksi tiedoiksi, jotka oli annettava verotusta varten; KHO 1979 II 163, jossa veroviranomaisilla oli oikeus saada VerL 46 §:n 4 kohdan nojalla tietoja vain viranomaisen kehotuksessa tarkoitetun pankin asiakkaan omista tileistä, mutta ei muiden tileistä, vaikka asiakkaalla olisikin ollut oikeus käyttää jonkun muun henkilön tiliä; KHO 1979 II 164; KHO 1979 II 165, jossa asianomainen veroviranomainen oli oikeutettu saamaan VerL 47 §:ssä tarkoitetut tiedot myös sellaisista säästökassan talletustileistä, jotka olivat muiden nimissä, mutta joihin viranomaisen kehotuksessa mainituilla henkilöillä oli käyttöoikeus; KHO 1982 II 117; KHO 1983 II 12, jossa lääninverovirastolla ei ollut oikeutta VerL 47 §:n nojalla saada liikepankilta valokopioita shekeistä, joilla oli nostettu rahaa pankin ilmoittamalta tililtä, kun vaadittujen tietojen ei katsottu olevan välttämättömiä tilinomistajan tai hänen yhtiönsä verotusta varten; KHO 1986 II 10-13; sekä KHO 1989 A 5, jossa katsastuskonttori ei ollut velvollinen antamaan lääninverovirastolle sen yhteensä 16 autokoulun osalta verotuslain 47 §:n nojalla vaatimia henkilöluetteloita alkaneille autokoulukursseille 5 vuoden aikana osallistuneista, kun lääninverovirasto ei ollut esittänyt sellaisia syitä, joiden perusteella vaadittujen henkilöluetteloiden luovuttamista voitiin pitää välttämättömänä autokoulujen verotusta varten. Katsastuskonttorilla oli oikeus hakea muutosta verohallituksen päätökseen, jolla oli hylätty katsastuskonttorin valitus lääninveroviraston tietojen antamiseen velvoittavasta uusintakehotuksesta.

Tiedonantokehotuksesta oli kuitenkin edelleen mahdollisuus tehdä HValL:n mukainen valitus[45].

Toinen viranomainen oli saattanut kieltäytyä luovuttamasta veroviranomaisille tietoja sellaisissa tapauksissa, joissa toisella viranomaisella oli OK 17:23:n perusteella oikeus kieltäytyä todistamasta. Tietojenantovelvollisuutta laajennettiin samoin kuin 47 §:ssä siten, että salassapitosäännöksen estämättä toinen viranomainen ei voinut kieltäytyä antamasta verotukseen vaikuttavia taloudellista asemaa koskevia tietoja. Tiedot siirtyivät muun viranomaisen salassapitosäännösten piiristä verosalaisuuden piiriin. Lain aikaisemman sanamuodon mukaan toisen viranomaisen oli luovutettava verotusta varten tarpeellisia tietoja. Lain sanamuotoa väljennettiin tältäkin osin siten, että toisen viranomaisen oli luovutettava sellaiset tiedot, jotka saattoivat olla tarpeen verotusta tai muutoksenhakua varten. Toiselle viranomaiselle esitetty tiedonantopyyntö ei edellyttänyt samanlaista yksilöintiä kuin sivullisille osoitettu pyyntö. Näin ollen muilta viranomaisilta voitiin pyytää myös massaluonteisia verovalvontatietoja. Aikaisemmin tietoja oli voinut vaatia kuka tahansa verotuslain 40 §:ssä tarkoitettu viranomainen. Nyt tietojensaantioikeus annettiin samoin kuin 47 §:ssä vain verohallitukselle ja lääninverovirastolle. Viimeksi mainittuun muutokseen ei hallituksen esityksessä kiinnitetty kovinkaan paljon huomiota. Tämä selittyy sillä, että muilla veroviranomaisilla oli laaja mahdollisuus pyytää tietoja verohallitukselta tai lääninverovirastolta[46].

Verotuslain verotarkastusta ja tiedonantovelvollisuutta koskevia säännöksiä tulkittiin tarkoitussidonnaisuuden periaate huomioon ottaen siten, ettei yksinomaisesti tai pääasiallisesti *vertailutietojen keräämistä varten järjestetty verotarkastus* ollut mahdollinen. Oikeuskäytännössä lähdettiin kuitenkin siitä, että vertailutietoja voitiin kerätä verovelvolliseen kohdistuvan normaalin verotarkastuksen tai muun verotustoiminnon yhteydessä. Harmaan talouden paljastamiseksi lakia muutettiin siten, että se mahdollisti sellaisetkin tarkastukset, joiden yksinomaisena tarkoituksena oli

---

[45] Verotuslain muuttamista valmisteli mm. harmaan talouden selvitystyöryhmä. Ks. valtiovarainministeriön työryhmämuistio 1994:21, HE 336/1994 vp./A 12, s. 2, 3, 5, 6 ja 11, VerL 47 § (1995/348), Räbinä–Tervo: 1995, s. 285 ja 286 sekä KHO 1991 A 11.

VerL 47 § siirrettiin eräitä teknisiä muutoksia lukuunottamatta sellaisenaan VerMenL:iin (19 §) Ks. Myrsky–Linnakangas: 1996 s. 27 ja 28 sekä Ryynänen: 2000 s. 35–37.

[46] Ks. HE 336/1994 vp./A 12, s. 6 ja 11, VerL 49 § (1995/348), Räbinä–Tervo: 1995 s. 286 ja 287 sekä seuraavat oikeustapaukset: KHO 1983 II 15, jonka mukaan taksiautoilijoiden radiopuhelimella vastaanottamien ajotilauspuhelujen välitysmääriä koskeva tieto ei kuulunut HM 12 §:ssä tarkoitetun puhelinsalaisuuden piiriin. Lääninverovirastolla oli VerL 49 §:n nojalla oikeus saada sanotut verotusta varten tarpeelliset tiedot PTL:n asianomaiselta viranomaiselta; KHO 1998: 14, jonka mukaan direktiivin 77/780/ETY 12 artikla (muutettuna direktiivillä 89/646/ETY), joka oli pantu täytäntöön rahoitustarkastuslain 19 §:llä, ei sallinut valvonnassa saatujen lain 18 §:n mukaan salassapidettävien tietojen luovuttamista veroviranomaisille. Kun tietojen luovuttamista koskevaa rahoitustarkastuslain 19 §:ää tulkittiin niin, että se tuli sovellettavaksi veroviranomaisen tietojensaantioikeutta koskevan VerL 49 §:n sijasta, veroviranomaisella ei ollut oikeutta saada VerL 49 §:n nojalla nähdäkseen Rahoitustarkastukselle luottolaitosten valvonnassa tulleita asiakirjoja.

VerL 49 § siirrettiin sellaisenaan VerMenL:iin (20 § 1 mom). Ks. Myrsky–Linnakangas: 1996 s. 28 ja 29.

kerätä vertailutietoja verotusta varten. Tällaisesta tarkastuksesta ei tarvinnut laatia erityistä kertomusta. Tarkastuksen kohteelle tuli kuitenkin antaa asiakirja, josta ilmeni, että vertailutietoja oli kerätty hänen kirjanpidostaan tai muistiinpanoistaan. Kerättyjä tietoja ei tarvinnut sen sijaan yksilöidä. Laissa rajattiin vertailutarkastusten ulkopuolelle kotimaiset luottolaitokset sekä Suomessa sijaitsevan ulkomaisen luottolaitoksen sivukonttorit. Luottolaitoksen omaan toimintaan kohdistuvan verotarkastuksen yhteydessä esille tulleita tietoja voitiin entiseen tapaan käyttää hyväksi muun verovelvollisen verotusta toimitettaessa[47].

3.4.3. Ilmoittamisvelvollisuuden rajoittaminen

Ilmoittamisvelvollisuutta koskevat säännökset laajenivat ajan myötä niin huomattavasti, että osa ilmoituksista kävi tarpeettomiksi joko sen vuoksi, että ilmoitetuista tiedoista ei ollut verotuksen toimittamisen kannalta sanottavaa hyötyä tai että ilmoitetut tiedot olivat muutoinkin veroviranomaisten tiedossa. Yleinen kehityssuuntaus oli sellainen, että muiden kuin verovelvollisten ilmoitusvelvollisuus korvasi verovelvollisilta saatavia ilmoituksia. Ilmoitusvelvollisuuden rajoittamiselle loi perustan teknistyvä verohallinto rekistereineen. Edellä mainituista syistä verohallitukselle annettiin oikeus eräissä tapauksissa vapauttaa verovelvollinen veronalaisen tulon ilmoittamisvelvollisuudesta. Verotuslain 33, 34 ja 35 §:ään lisättiin säännökset, joiden mukaan verohallitus saattoi antaa näissä pykälissä säädettyä verovelvollisen ilmoitusvelvollisuutta rajoittavia määräyksiä. Ilmoittamisvelvollisuuden rajoittaminen ei koskenut pelkästään verovelvollisia. Verotuslain 45 §:ään lisättiin määräys, jonka mukaan verohallitus saattoi antaa lainkohdan 1 momentissa säädettyä muiden kuin verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuutta rajoittavia määräyksiä[48].

---

[47] Verohallintolain (1991/188) 5 §:n (1993/925) nojalla verohallinto saattoi ilmoittaa syytteeseen panoa varten verovalvonnan yhteydessä havaitut verorikokset ja kirjanpitorikokset. Veronkantolain (1978/611) 27 a §:n (1981/740) nojalla myös velallisen rikoksia voitiin ilmoittaa syytteeseenpanoa varten. Verolakien salassapitosäännökset estivät muunlaisten väärinkäytösten ilmoittamisen toisille viranomaisille. Veroviranomaisten oikeutta tietojen oma-aloitteiseen luovuttamiseen laajennettiin lisäämällä verohallintolakiin uusi 5 a § (1995/351). Säännös koski verohallituksen ja lääninveroviraston oikeutta luovuttaa tietoja elinkeinotukien väärinkäytöstilanteissa, epäillyissä rikostapauksissa ja erityisesti sosiaaliturvan väärinkäytöstilanteissa sekä lakisääteisen sosiaaliturvan maksuvelvollisuuden laiminlyöntitilanteissa. Ks. lisäksi HE 336/1994 vp./A 12, s. 3–12, VerL 43 b § (1995/348) sekä Räbinä–Tervo: 1995 s. 284, 285 ja 288–291.

Vertailutietotarkastus siirtyi sellaisenaan VerMenL:iin (21 §). Ks. Myrsky–Linnakangas: 1996 s. 60 ja 61.

[48] Ks. Kuopus: 1988 s. 178 ja 215, HE 201/1977 vp./A 3, laki verotuslain muuttamisesta (1977/1002) 34 §, HE 227/1978 vp./A 4, laki verotuslain muuttamisesta (1978/1035) 45 §, HE 248/1981 vp./A 5, laki verotuslain muuttamisesta (1982/313) 33, 35 ja 72 § ja asetus verotusasetuksen muuttamisesta (1982/719) 22 §. Tapauksissa, joissa veroilmoituksen antamisvelvollisuutta tai ilmoittamisvelvollisuutta oli rajoitettu ja tulo oli joko kokonaan tai osin jäänyt verottamatta, vilpittömässä mielessä ollutta verovelvollista ei voitu jälkiverottaa. Eräissä tällaisissa tapauksissa verotusta saatettiin kuitenkin oikaista. Tämä luottamuksensuojaa ilmentävä periaate todettiin viimeksi mainitussa hallituksen esityksessä.

Ilmoittamisvelvollisuutta rajoittavat säännökset koskivat aluksi lähinnä verovelvollisten tulo- ja varallisuustietoja. Pian verohallitukselle annettiin kuitenkin valtuus rajoittaa myös verovelvollisten vähennystietojen ilmoittamista. Uudistus oli periaatteellisesti merkittävä, koska aikaisemmin oli pääsääntöisesti lähdetty siitä, että verovelvollisen tuli esittää vähennysvaatimus veroilmoituslomakkeella. Verovelvolliselle oli aikaisemminkin voitu myöntää vähennys viran puolesta, jos sen myöntämisen edellytykset olivat viranomaisen tiedossa verotusta toimitettaessa. Nyt veroviranomaiselle asetettiin kuitenkin velvollisuus aktiivisin toimenpitein selvittää vähennyksen myöntämisen edellytykset. Verovelvollisten ilmoitukset korvattiin kolmansilta tahoilta saatavilla tiedoilla, joita veroviranomaisten oli tarvittaessa aktiivisesti täydennettävä. Verotuslakiin lisättiin ensivaiheessa seuraavia säännöksiä: Työmarkkinajärjestön tuli toimittaa verotusta varten tiedot verovelvollisten maksamista työmarkkinajärjestöjen jäsenmaksuista ja työttömyyskassamaksuista sekä työttömyyskassan tiedot sellaisten jäsenten työttömyyskassamaksuista, joita ei saatu työmarkkinajärjestöltä. Vakuutuslaitoksen tai eläkesäätiön tuli ilmoittaa verovelvollisen vakuutuslaitokselle tai säätiölle maksaman eläkevakuutusmaksun määrä sekä selvitys suorituksen vähennyskelpoisuudesta. Tosin alkuvaiheessa myös verovelvolliset ilmoittivat vähennettäväksi vaatimansa vakuutusmaksut. Työkyvyttömyyseläkkeen maksajan tuli toimittaa invalidivähennyksen määräämistä varten verohallinnolle tarvittavat tiedot eläkkeensaajista ja eläkkeistä. Verohallinto oli aikaisemminkin saanut vastaavia tietoja invalidivähennyksen määräämistä varten, mutta oikeus ei aikaisemmin ollut lakiin perustuva[49].

Ilmoitusvelvollisuuden rajoittaminen edellytti myös sitä, että verohallinnolle eri viranomaisilta saatavien tietojen piiriä voitiin tarvittaessa joustavasti muuttaa huomioon ottaen viranomaisen hallussa olevat tiedot ja verohallinnon tietotarve. Tässä tarkoituksessa verohallitukselle annettiin valtuus määrätä useilta viranomaisilta saatavien tietojen tarkemmasta sisällöstä[50].

---

[49] Uudistuksen yhteydessä verotuslakiin lisättiin säännös, jonka mukaan verohallinnolla oli oikeus saada maksutta verotusta varten tarvitsemansa tiedot. Valtion ja kunnan viranomaisilla oli kuitenkin oikeus saada laajojen ja massaluonteisten tarkkailutietojen luovuttamisesta korvaus. Tietojen maksuttomuutta perusteltiin sillä, että ilmoitusvelvollisuuden rajoittamista oli tarkoitus jatkossa laajentaa, verohallinto olisi joka tapauksessa saanut tiedot maksutta verovelvollisilta ja viranomaiset keräsivät verohallinnolle luovutettavat tiedot joka tapauksessa omiin tarkoituksiinsa. Ks. HE 276/1994 vp./A 8, s. 4 ja 5 sekä 10–12 sekä VerL 35, 45, 45 a ja 49 a § (1994/1225).

[50] Ks. HE 276/1994 vp./A 8, s. 4, 5, 10 ja 11 sekä VerL 44 § (1994/1225).

3.5. VEROTUKSEN TOIMITTAMISTA JA MUUTTAMISTA KOSKEVIA UUDISTUKSIA

3.5.1. Ulkomaalaisesta riippuvaisen yrityksen verottaminen

Verotuslain ulkomaalaisesta riippuvaisen yrityksen verottamista koskevat säännökset periytyivät TOL:sta ja niissä oli sekä harkinta- että arvioverotuksen piirteitä. Säännöksen katsottiin syrjivän ulkomaalaisia yrityksiä ja ehkäisevän Suomeen suuntautuvia investointeja. Säännöksen neutraalisuutta pyrittiin tämän vuoksi parantamaan[51].

> Uusittu säännös edellytti edeltäjänsä tavoin taloudellista riippuvuutta tai yhteenkuuluvuutta. Aikaisemmasta poiketen säännös koski nyt paitsi voitonsiirtoa Suomessa toimivasta yrityksestä tai luonnollisen henkilön täällä harjoittamasta liikkeestä ulkomaalaiselle intresentille myös voitonsiirtoa suomalaisen yrityksen ulkomaille perustamaan yhtiöön[52]. Lisäksi säännöksen soveltaminen edellytti, että valtakunnassa liikettä harjoittanut verovelvollinen ja ulkomailla oleva intresentti olivat sopineet taloudellisista ehdoista, jotka poikkesivat siitä, mitä toisistaan riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu. Ongelma pyrittiin jälleen ratkaisemaan samalla tavalla kuin säännöksen alkuperäisessä muodossa ETOL:ssa[53]. Vielä säännöksen soveltaminen edellytti, että täällä kertynyt tulo muodostui riippuvuussuhteen ja poikkeavien kauppaehtojen vuoksi pienemmäksi kuin se muuten olisi ollut ja ettei intresentti, jolle tulo oli siirtynyt, ollut siitä täällä verovelvollinen.

Verotusta toimitettaessa oli nyt pyrittävä selvittämään mahdollisimman tarkkaan ulkomaalaisesta riippuvaisen liikkeen täältä saama todellinen tulo ja verotus toimitettava tämän mukaan. Mikäli tavallisuudesta poikkeavien kauppaehtojen vaikutus voiton määrään voitiin tarkasti selvittää, oli kyse laskelmaverotuksesta ja muussa tapauksessa arvioverotuksesta. Kunnallisverotuksessa näiden yritysten harkintaverotus oli edelleenkin mahdollista, mutta tämä saattoi tapahtua vasta sen jälkeen, kun erityissäännöksen eli verotuslain 73 §:n 1 momentin soveltamisedellytykset oli selvitetty[54].

Uudistetussa säännöksessä ei ollut aikaisemmasta poiketen määräystä verovelvollisen kuulemisesta. Kyseessä oli ilmeinen lainsäätäjän erehdys. Anderssonin kannan mukaan *kuulemisvelvollisuus* voitiin johtaa sekä yleisistä prosessuaalisista periaatteista että analogiatulkinnalla arvioverotuksen toimittamista koskeneesta ve-

---

[51] Ks. HE 11/1965 vp./A I, s. 2.
[52] Kaksinkertaisen verotuksen estämiseen tähtäävien sopimusten määräykset korvasivat osin kyseessä olevan verotuslain 73 §:n 1 mom:n (1965/260) säännöksen. Ks. Andersson: 1968 s. 98–100.
[53] Ks. ETOL 10 § 6 kohta (1931/34). Käyvän siirtohinnan määrittämiseksi on sittemmin luotu markkinaperäisiä ja kustannuspohjaisia menetelmiä. Ks. Myrsky–Linnakangas: 1996 s. 81 ja 82 sekä Wikström: 1999 s. 100 ja 101.
[54] Ks. HE 11/1965 vp./A I, s. 2 ja Andersson: 1968 s. 101.

rotuslain säännöksestä. Verotuslain 73 §:n 1 momentin sanamuodosta ei voitu johtaa todistustaakan jakautumista koskevaa ohjetta. Koska kyseessä kuitenkin oli poikkeuksellinen verotustoimenpide, oli *todistustaakan* lähtökohtaisesti katsottava kuuluvan veronsaajataholle, kuten aiemminkin. Näin ollen veronsaajan oli näytettävä, että täällä kertynyt tulo muodostui riippuvuussuhteen ja poikkeavien kauppaehtojen vuoksi liian pieneksi. Toisaalta taas verovelvollisen oli arvioidun tulon osalta näytettävä, että arvio oli liiallinen[55].

3.5.2. Harkintaverotus

Harkintaverotuksessa asianosaisten välille ei syntynyt tuloverotuksessa tyypillistä tiedollista eriarvoisuutta. Harkintaverotuksen asteittainen supistuminen lisäsi siten virallisperiaatteen merkitystä. Elinkeinotulon verottamisesta annetun lain säätämisen yhteydessä verotuslakia muutettiin aluksi siten, että harkintaverotuskielto ulotettiin viiteen ensimmäiseen verovuoteen liikkeen perustamisesta lukien aikaisempien kahden verovuoden asemesta[56].

Verotuslain alkuperäisen sanamuodon mukaan verovelvolliselle oli aina varattava tilaisuus esittää selvitys havaituista seikoista ennen harkintaverotuksen toimittamista. Harkintaverotus tapahtui tavallisesti vuodesta toiseen samanlaisin kaavamaisin perustein, jolloin olosuhteiden pysyessä samanlaisina kuulemisella ei ollut käytännössä merkitystä. Esimerkkitapauksena voidaan mainita rakentamattoman kiinteistön harkintaverotus. Turhan työn välttämiseksi verotuslakiin lisättiin säännös, jonka mukaan *kuulemisesta voitiin luopua,* mikäli verovelvollinen oli veroilmoituksellaan antanut tähän suostumuksensa. Siten kuulemisesta luopuminen

---

[55] Ks. Andersson: 1968 s. 90, 101, 152 ja 153, Finckenberg: 1994 sekä vrt. Rekola: 1947 s. 199. Ks. myös seuraavat oikeustapaukset: KHO 1986 II 577, jossa suomalainen tuonti- ja tukkuliike ei VerL 73 §:n 1 mom ja ao. verosopimuksen säännökset huomioon ottaen saanut vähentää tulostaan ulkomaiselle emoyhtiölle maksamiaan palvelumaksuja, joilla katettiin emoyhtiön harjoittaman tuotekehittely- ja tutkimustoiminnan menoja. Yhtiö ei ollut selvittänyt saaneensa vastasuoritukseksi liiketoiminnassaan tarpeellisia hyödykkeitä tai palveluksia; KHO 1986 II 578, jossa veroviranomaiset osoittivat, että yhtiö oli perinyt ulkomaiselta tytäryhtiöltään puolivalmisteiden osalta n. 20 %:n katteen välittömistä valmistuskuluista, kun sen myyntikate muutoin oli ollut vuosittain lähes 60 %. Tämän vuoksi yhtiön tuloon lisättiin tytäryhtiölle alihinnoittelun muodossa tapahtunut voitonsiirto; KHO 1993 B 504, jossa suomalaisen tytäryhtiön ulkomaiselle emoyhtiölleen maksamat palvelumaksut hyväksyttiin tulosta vähennettäviksi, kun tytäryhtiö selvitti, että siltä laskutetut määrät perustuivat emoyhtiön asianomaisen vuoden budjetoitujen markkinointipalvelukulujen määrään, joka oli jaettu Suomen liikevaihdon ja konsernin kokonaisliikevaihdon suhteessa, ja että palvelumaksujen suorittaminen perustui markkinaehtoiseen sopimukseen; KHO 24.9.1993 t:3561, jossa yhtiön verotuksessa sovellettiin verotuslain 73 §:n säännöksiä, koska yhtiö ei ollut näyttänyt, että sen ulkomaiselle emoyhtiölleen maksama rojalti oli markkinaehtoinen; KHO 29.4.1994 t:1847, jossa yhtiö oli suorittanut ulkomaiselle emoyhtiölleen lisenssisopimuksen perusteella rojaltia määräprosentin liikevaihdosta. Yhtiö selvitti, että yhtiön tuotehintoina suorittamat määrät yhdessä sen rojaltikorvauksen kanssa, jonka yhtiö oli maksanut lisenssisopimuksen perusteella saamistaan eduista, olivat määrältään pienemmät kuin mitä markkinaehtoperiaatteen nojalla olisi voitu veloittaa. Tämän vuoksi VerL 73 §:ää ei sovellettu.

[56] Ks. VerL 72 § 2 mom (1968/367) ja Andersson: 1979 s. 106 ja 107.

edellytti, että veroviranomainen ja verovelvollinen olivat sen tarpeettomuudesta yhtä mieltä[57].

Harkintaverotukseen liittyneet useat epäkohdat aiheuttivat jatkuvia uudistuspaineita. Harkintaverotuksen verotusperusteiden epämääräisyys oli johtanut epäyhtenäiseen verotuskäytäntöön maan eri osissa ja eri yritystoiminnan aloilla. Käytännössä *kiinteistöjen harkintaverotus toimitettiin vahvistamalla tuloksi tietty prosenttiosuus kiinteistön verotusarvosta*. *Liiketulon harkintaverotus määrättiin yleensä liikevaihdon ja liikekiinteistöjen verotusarvon tai jälleenhankinta-arvon perusteella*. Erityisaloilla saatettiin harkintaverotus määrätä taseen korjatun loppusumman tai myyntikatteen perusteella. Harkintaverotuksen lopputulosta oli usein varsin vaikea ennakoida, mikä aiheutti epävarmuutta. Lisäksi harkintaverotus asetti liike- ja ammattitoiminnan eriarvoiseen asemaan, koska ammattitoimintaa ei harkintaverotettu. Harkintaverotuksesta oli muodostunut kunnallinen takuuvero, josta ei voitu luopua kunnallistaloudellisista syistä. Harkintaverotuksessa esiintyneitä epäkohtia lievensivät verohallituksen harkintaverotuksesta antamat yhtenäistämisohjeet sekä liikkeiden keskimääräisiä harkintaverotusprosentteja koskevien tilastotietojen saattaminen julkisiksi harkintaverotustoimikunnan mietinnössä[58].

Harkintaverotuksen uudistamista valmisteli edellisen lisäksi myös toinen toimikunta[59]. Valmistelutyön pohjalta verotuslain harkintaverotussäännöksiin tehtiin kolme muutosta: Luonnollisten henkilöiden ja erillisinä verovelvollisina verotettavien kotimaisten kuolinpesien harjoittama liiketoiminta jätettiin harkintaverotuksen ulkopuolelle. Harkintaverotus koski tosin edelleen yhtymiä. Muutoksen seurauksena suuri joukko pieniä liikkeitä jäi harkintaverotuksen ulkopuolelle, mikä helpotti veroviranomaisten liike- ja ammattitoiminnan väliseen rajanvetoon liittyvää selvitystyötä. Asuntoyhteisö ei aikaisemmin joutunut harkintaverotuksen kohteeksi, jos huoneistojen pinta-alasta vähintään 90 prosenttia oli asumiskäytössä[60]. Nyt tämä prosenttiluku alennettiin 80 prosenttiin, mikä vähensi asumiskäytön selvittämistarvetta verotuksen toimittamisen yhteydessä. Lisäksi kiinteistötulon harkintaverotusta ei sovellettu kiinteistöön siltä osin, kuin sille oli alettu rakentaa rakennusta, joka tuli valmistuttuaan täyttä harkintaverotusvapautta merkitsevään asumiskäyttöön. Mikäli kiinteistö tai kiinteistön osa valmiiksi rakennettuna kuului

---

[57] Ks. HE 99/1974 vp./A I, s. 5 ja VerL 72 § 4 mom (1974/1024).

[58] Ks. Kauppi: 1950 s. 281 ss., Andersson: 1979 s. 109–111, HE 251/1982 vp./A 5, s. 1–4, KM 1980: 35 s. 15 ss. sekä liitteet 1 ja 2. Komitean julkaisemat tilastotiedot perustuivat verovuosien 1975–1978 verotuksiin. Verohallitus oli jo vuonna 1972 lähettänyt lääninverotoimistoille ja verotoimistoille tiedoksi harkinta- ja laskelmaveroprosentteja verovuodelta 1970 koskevan tutkimuksen. Ks. verohallituksen kirjelmä 17.3.1972 N:o 9/322/72.

[59] Ks. KM 1982:55. Komitean toimesta julkaistiin uusi tutkimus keskimääräisistä harkintaveroprosenteista vuodelta 1980 toimitetussa verotuksessa (liite 3).

[60] Harkintaverotuksen aiemmasta rajoittamisesta kiinteistön asumiskäytön perusteella ks. HE 238/1972 vp./A III, VerL 72 § 3 mom (1973/510), HE 49/1975 vp./A II, s. 2 ja 3, VerL 72 § 3 mom (1975/528) sekä Andersson: 1979 s. 103–105.

osittainkin harkintaverotuksen piiriin, voitiin siihen myös rakennusaikana soveltaa harkintaverotusta[61].

Sellaisten kotimaisten avointen yhtiöiden ja kommandiittiyhtiöiden, joiden yhtiömiehinä verovuoden aikana oli ollut vain luonnollisia henkilöitä tai kuolinpesiä, harjoittamasta liikkeestä saatu tulo vapautettiin pian harkintaverotuksesta[62]. Varsin olennainen harkintaverotuksen supistaminen toteutettiin vuonna 1990, kun liiketulon perusteella tapahtuneesta harkintaverotuksesta luovuttiin. Tässä vaiheessa ei kuitenkaan luovuttu muusta kiinteistöstä kuin maatalouskiinteistöstä saadun tulon harkintaverotuksesta, joten myös liiketulolähteeseen kuuluvat kiinteistöt jäivät eräin rajoituksin edelleen harkintaverotuksen soveltamisalan piiriin. Liikekiinteistöstä saatuun tuloon voitiin soveltaa harkintaverotusta vain silloin, kun koko liiketulolähteen tulo oli jäänyt niin vähäiseksi, ettei se vastannut kiinteistön harkintaperusteiden mukaan määräytyvää tuloa[63].

Vuosittain kiinteistön arvon perusteella kannettava kiinteistövero korvasi lopulta kiinteistöjen harkintaverotuksen, asuntotulon verotuksen ja katumaksun. Samassa yhteydessä poistettiin vanhentunut manttaalimaksu[64].

3.5.3. Veronkiertosäännös

Hyväksyessään tulo- ja varallisuusverolain (1974/1043) eduskunta edellytti, että hallitus antaisi viipymättä eduskunnalle esityksen veronkiertosäännöksen muuttamiseksi. Uuden säännöksen oli määrä antaa veroviranomaisille aikaisempaa tehokkaampi mahdollisuus, esimerkiksi *verovelvollisen näyttövelvollisuutta laajentamalla,* puuttua sellaisiin tapauksiin, joissa henkilöyhtiön perustamisen tai muun järjestelyn ei voitu katsoa johtuneen liiketaloudellisista syistä, vaan joissa järjestelyyn oli ryhdytty veroetujen saamiseksi. Lainmuutosta valmistelleessa hallituksen esityksessä kiinnitettiin huomiota näyttövelvollisuutta koskevien kysymysten huomattavaan merkitykseen verotuslain 56 §:ää sovellettaessa. Samalla kiinnitettiin huomiota verovelvollisen oikeusturvan tarpeeseen. Oikeusturvan tasoa arveltiin voitavan parantaa lisäämällä lainkohtaan verovelvollisen kuulemisvelvollisuutta osoittava säännös[65].

---

[61] Ks. HE 251/1982 vp./A 5, s. 2–6 sekä laki verotuslain 72 §:n muuttamisesta (1983/70). Harkintaverotusmahdollisuutta supistettiin myös erityislainsäädännössä. Kehitysalueiden veronhuojennuksista annetun lain (1982/290) 6 §:n mukaan harkintaverotusta ei sovellettu kehitysalueelle perustetusta uudesta tuotantolaitoksesta tai matkailuyrityksestä saatuun tuloon kymmenenä ensimmäisenä verovuotena. Laki koski vuosina 1982–1989 kehitysalueelle perustettuja uusia tuotantolaitoksia ja matkailuyrityksiä sekä tällaisten yritysten merkittäviä laajennuksia. Sitä sovellettiin verovuosilta 1982–1998 toimitettavissa verotuksissa.

[62] Ks. KM 1984: 54 s. 74 ja 156, HE 83/1986 vp./A 2 ja laki verotuslain 72 §:n muuttamisesta (1986/823).

[63] Ks. HE 223/1990 vp./A 5, laki verotuslain 72 §:n muuttamisesta (1990/1252), asetus verotusasetuksen muuttamisesta (1991/1443) 43 § 1 mom ja Andersson: 1990 s. 111–118.

[64] Ks. HE 50/1992 vp./A 1 ja lait 1992/654–658.

[65] Tulo- ja varallisuusverolain säätämisen yhteydessä uudistettiin yhtymäverotusta. Yhtymälle vahvistettu tulo ja varallisuus jaettiin pääsäännön mukaan verotettavaksi osakasten tulona ja varallisuutena.

Valmistelutyön tuloksena lainkohtaan lisättiin uusi 2 momentti (A:4.7.1975/527), joka kuului seuraavasti: ”Jos on ilmeistä, että verotusta toimitettaessa olisi meneteltävä 1 momentissa tarkoitetulla tavalla, on verolautakunnan huolellisesti tutkittava kaikki ne seikat, jotka voivat olla johtona asian arvostelemiseen, sekä annettava verovelvolliselle tilaisuus esittää selvitys havaituista seikoista. Mikäli verovelvollinen ei tällöin esitä selvitystä siitä, että olosuhteelle tai toimenpiteelle annettu oikeudellinen muoto vastaa asian varsinaista luonnetta tai tarkoitusta tahi ettei toimenpiteeseen ole ryhdytty ilmeisesti siinä tarkoituksessa, että suoritettavasta verosta vapauduttaisiin, on verolautakunnan verotusta toimittaessaan meneteltävä 1 momentissa tarkoitetulla tavalla.” Säännöksen tarkoitus oli lisätä verovelvollisen näyttövelvollisuutta ilmeisissä veronkiertotapauksissa, mutta samalla se suojasi verovelvollista asettamalla veroviranomaiselle *kuulemisvelvollisuuden*. Säännös ei muuttanut näyttövelvollisuutta kovin voimakkaasti, koska veronsaajatahon oli lähtökohtaisesti edelleen osoitettava ilmeisen veronkiertotilanteen käsilläolo. Vasta tämän jälkeen säännös käänsi näyttövelvollisuuden verovelvolliselle. Lain sanamuodosta on pantava merkille, että se velvoitti veroviranomaista tutkimaan huolellisesti kaikki asian arvosteluun vaikuttavat seikat[66] [67].

Erillisenä verovelvollisena voitiin kuitenkin verottaa eräin poikkeuksin kotimaisia kuolinpesiä sekä kaupparekisteriin merkittyjä liiketoimintaa harjoittavia avoimia yhtiöitä ja kommandiittiyhtiöitä. Verotuslain 56 §:n soveltamiskäytännöstä muodostivat suurimman ryhmän ne tapaukset, joissa oli otettu kantaa veron minimoimiseksi perustettujen avoimien ja kommandiittiyhtiöiden itsenäiseen verovelvollisuuteen. Ks. HE 28/1975 vp./A I, s. 1 ja 2, tulo- ja varallisuusverolaki (1974/1043) 15 ja 18 § sekä KHO 1960 II 421, 1980 II 511 ja vrt. KHO 1980 II 512. Oikeuskäytännössä suhtauduttiin pitkään kielteisesti mahdollisuuteen sivuuttaa osakeyhtiö verotuksessa. Tältä osin muutos tapahtui vasta 1980 -luvun loppupuolella. Ks. Andersson:1979 s. 86, KHO 1969 II 518 ja vrt. KHO 1987 B 600 ja 1987 B 601. Nyttemmin pidättyvyys osakeyhtiöitä sivuutettaessa on jälleen lisääntynyt. Ks. Myrsky–Linnakangas: 2000 s. 73 ja 74.

[66] Säännös ei ollut sanamuodoltaan aivan onnistunut, koska se asetti näennäisesti verovelvolliselle negatiivisen näyttövelvollisuuden, mitä periaatteessa ei voida edellyttää. Säännös olisi voitu kirjoittaa esim. siten, että verovelvollisen olisi tullut esittää selvitys siitä, että toimenpiteeseen oli ryhdytty muussa kuin ilmeisessä verosta vapautumistarkoituksessa. Ks. HE 28/1975 vp./A I, s. 2, valtiovarainvaliokunnan mietintöön n:o 23 liittyvä vastalause, Wikström:1999 s. 79 sekä seuraavat oikeustapaukset: KHO 1989 B 549, jossa verovelvollinen osoitti, että osakeyhtiön pääliiketoiminta oli loppunut. Osakkaan yhtiötä purettaessa saamaa jako-osaa ei voitu rinnastaa osinkoon, vaikka yhtiön osakkaat olivat perustaneet saman nimisen uuden yhtiön, joka jatkoi osaa puretun yhtiön liiketoiminnasta; KHO 1985 I 55, jossa peitellyn osingonjaon edellytysten ei katsottu olleen olemassa, kun yhtiön sisaryhtiöilleen antamien korottomien lainojen muodostama etu ei ollut esitetyn selvityksen mukaan ainakaan vielä kysymyksessä olevina verovuosina tullut yhtiön osakkaille. Verotukseen ei ollut edellytyksiä myöskään VerL 56 §:n nojalla, koska ei ollut näytetty, että lainanantoon olisi ryhdytty verosta vapautumisen tarkoituksessa.

[67] Tämän jälkeen veronkiertosäännöstä jouduttiin vielä muuttamaan verolautakunnan toimivallan supistuessa. Veronkiertosäännös (1987/74) siirtyi sellaisenaan VerMenL:iin (28 §). Ks. Myrsky–Linnakangas: 1996 s. 69–73.

3.5.4. Verotuksen muuttaminen viranomaisen tai asianosaisen aloitteesta

3.5.4.1. Jälkiverotus

Jälkiverotuksen toimittamista koskevaan verotuslain säännökseen ei alunperin sisältynyt nimenomaista kuulemisvelvollisuutta osoittavaa määräystä. Hallintokäytännössä verovelvollisia oli kuitenkin ryhdytty säännönmukaisesti kuulemaan ennen jälkiverotuksen toimittamista sellaisissakin tapauksissa, joissa jälkiverotus ei perustunut verotarkastukseen. Jälkiverotusinstituution merkityksen yhä kasvaessa verotuslakiin lisättiin määräys, jonka mukaan ennen jälkiverotuksen toimittamista verovelvolliselle oli, mikäli mahdollista, varattava tilaisuus tulla asiassa *kuulluksi*. Kun jälkiverotus toimitettiin verotarkastuskertomuksen perusteella, oli verovelvolliselle varattava tilaisuus lausua käsityksensä alustavasta tarkastuskertomuksesta sekä sellaisesta lopullisesta tarkastuskertomuksesta, johon sisältyi uutta aineistoa tai uusia jälkiverotusehdotuksia. Verovelvollista oli vielä erikseen kuultava sellaisissa tilanteissa, joissa jälkiverotus aiottiin toimittaa muiden kuin verotarkastuksessa ilmenneiden seikkojen perusteella. Hallituksen esityksen mukaan kuulemisesta voitiin luopua lähinnä silloin, kun se oli veroviranomaisista riippumattomista syistä käytännössä mahdotonta. Tällainen tilanne saattoi syntyä esim. silloin, kun verovelvollista ei tavattu jälkiverotuksen toimittamiselle varatun ajan lopussa. Tilaisuuden varaaminen kuulemiseen ei kuitenkaan ollut tarpeen, jos kuulemisella ei ilmeisesti ollut merkitystä asian ratkaisemiselle. Tilanne saattoi olla tällainen, kun verovelvollinen oli hyväksynyt verotarkastuksesta laaditun kertomuksen[68].

3.5.4.2. Veronoikaisu

Hallintolainkäyttötoimikunnan suorittaman selvityksen mukaan lähes 70 %:ssa kaikista tapauksista verovalitus perustui näyttökysymykseen. Noin 60 %:ssa kaikis-

---

[68] Ks. Andersson: 1964 s. 69, 73, 194–197, HE 99/1974 vp./A I, s. 7 ja VerL 83 § (1974/1024). Ratkaisussa KHO 1958 II 237 verovelvollisen kotipaikka oli vaihtunut eikä hän muutoinkaan ollut enää jälkitaksoituksen toimittaneelle kunnalle verovelvollinen. KHO katsoi, että kunnan taksoituslautakunnan olisi pitänyt toimittaessaan vuoden 1954 taksoituksen yhteydessä jälkitaksoituksen vuodelta 1952, varata verovelvolliselle tilaisuus valvoa oikeuttaan jälkitaksoitukseen nähden. Koska näin ei ollut menetelty, KHO kumosi LO:n päätöksen ja toimitetun jälkitaksoituksen ja palautti asian taksoituslautakunnalle uudelleen käsiteltäväksi. Tapauksessa 1969 II 582 verolautakunnalla oli oikeus VerL 83 ja 85 §:ssä säädettyjen määräaikojen estämättä ottaa jälkiverotusasia uudelleen tutkittavaksi, kun jälkiverotus oli toimitettu mainittujen määräaikojen kuluessa ja LO oli verovelvollisen kuulemisen laiminlyönnin vuoksi kumonnut jälkiverotuksen ja palauttanut asian verolautakunnalle. Ratkaisussa KHO 1979 II 607 ennen kuolinpesälle selityksen antamista varten varatun ajan umpeenkulumista toimitettu jälkiverotus kumottiin ja asia palautettiin verolautakunnalle. Jälkiverotuksen uudelleen toimittamista ei estänyt se, että jälkiverotukselle VerL 85 §:ssä säädetty aika oli valitusaikana kulunut umpeen. Tapausten KHO 1969 II 582 ja 1979 II 607 prejudikaattiarvo nykyisten kuulemissäännösten valossa on epävarma. Ks. Savolainen–Teperi: 2000 s. 274–277.

ta lääninhallituksiin suoraan tulleista valitustapauksista verotuspäätöstä oli muutettu. Useimmissa valituksissa oli ollut kyse aikaisemmin puuttuneen tai aikaisempaa täydellisemmän selvityksen esittämisestä. Verotuksessa sattuneiden selvien virheiden joustava korjaaminen veronoikaisumenettelyssä oli säännösten mukaan mahdollista vain veronsaajan eduksi. Edellä esitetyn johdosta verotuslain veronoikaisumenettelyä muutettiin siten, että *veronoikaisu voitiin toimittaa myös verovelvollisen eduksi samoin edellytyksin kuin veronsaajankin eduksi*. Veronoikaisu voitiin siten toimittaa verovelvollisen hyväksi, jos oli sattunut laskuvirhe tai siihen verrattava erehdys tai jos verolautakunta ei ollut asiaa joltakin osin tutkinut. Tämän lisäksi veronoikaisu verovelvollisen eduksi oli mahdollista myös silloin, kun hänen maksettavakseen oli puutteellisesta tai virheellisestä selvityksestä johtuneen tai muun ilmeisen virheen johdosta pantu liikaa veroa. Näin ollen verovelvollisen eduksi tapahtuva oikaisu oli mahdollista myös silloin, kun kyseessä oli *tosiasioiden arvioinnissa* tai laintulkinnassa tapahtunut selvä virhe. Veronoikaisu oli veromuistutuksen, valituksen ja perustevalituksen kanssa vaihtoehtoinen verotuksen oikaisukeino, joka voitiin toimittaa jo verotuksen toimittamisvuonna. Veronoikaisu ei kuitenkaan ollut mahdollinen, jos asia oli jo veromuistutukseen tai valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu. Tällöinkin veronoikaisu saattoi olla mahdollinen silloin, kun sitä vaadittiin kokonaan uuden perusteen tai uuden selvityksen nojalla[69] .

Veronoikaisu verovelvollisen vahingoksi oli vanhaan tapaan toimitettava verotuksen toimittamisvuotta seuraavien kahden vuoden kuluessa. Veronoikaisu verovelvollisen hyväksi oli toimitettava viimeistään verotuksen toimittamisvuotta seuraavien viiden vuoden kuluessa. Mikäli veronoikaisu toimitettiin verovelvollisen vahingoksi, oli hänelle, mikäli mahdollista, ennen oikaisun suorittamista varattava tilaisuus tulla asiassa *kuulluksi*. Hallituksen esityksen mukaan kuulemisesta voitiin luopua lähinnä silloin, kun se oli veroviranomaisista riippumattomista syistä käytännössä mahdotonta. Veronoikaisun saattoi panna vireille verovelvollinen tai muu verotuslain 91 §:n 1 momentin mukaan muutoksenhakuun oikeutettu kirjallisella vaatimuksella. Veronoikaisu oli mahdollista toimittaa verovelvollisen eduksi myös viranomaisen aloitteesta, mikä saattoi perustua esim. verovelvollisen tai muun viranomaisen vapaamuotoiseen huomautukseen. Verovelvollinen saattoi havaita verotuksessa tapahtuneen virheen verolipusta tai käydessään veronäyttelyssä. Verolipun informaatioarvoa lisättiin siten, että sen liitteeksi valmistettiin ensimmäisen kerran vuonna 1972 koko maassa luonnollisille henkilöille selvitys verotuksesta, joka sisälsi tiedot verotetuista tuloista ja verotuksessa myönnetyistä vähennyksistä sekä verotettavasta tulosta ja omaisuudesta. Veronoikaisua koskeva asia oli, mikäli mahdollista, käsiteltävä loppuun kuuden kuukauden kuluessa siitä, kun oikaisuvaatimuskirjelmä oli saapunut verotoimistoon. Veronoikaisumenettelyn soveltamisala muodostui verraten laajaksi, koska uudessakin muodossaan veronoikaisu voitiin tehdä myös lääninverolautakunnan toimittaman verotuksen sekä muun kuin sään-

[69] Ks. Andersson: 1964 s. 37, HE 99/1974 vp./A I, s. 5 ja 6, VerL 82 § 1 mom (1974/1024) ja Andersson: 1979 s. 131–133.

nönmukaisen verotuksen osalta. Veronoikaisupäätösten *perustelujen* taso ei yleensä noussut kovin korkeaksi, mikä heikensi päätösten informaatioarvoa[70] [71].

3.5.4.3. Maksuunpanon oikaisu

Verotuslaissa ei alunperin ollut säännöksiä maksuunpanon oikaisusta, minkä vuoksi tältä osin oli jouduttu turvautuman veronoikaisuun, säännönmukaiseen ja perustevalitukseen sekä ylimääräiseen muutoksenhakuun. Samassa yhteydessä, kun muutoksenhakuasteet vapautettiin muuttuneen veron määrän laskemisesta, otettiin verotuslakiin säännös maksuunpanon oikaisusta. Sen mukaan verojohtajan oli, milloin hän totesi, että maksuunpanossa oli sattunut laskuvirhe tai siihen verrattava erehdys, saatettava asia verolautakunnan oikaistavaksi, jollei verotukseen ollut haettu muutosta. Maksuunpanon oikaisu voitiin toimittaa paitsi viranomais- myös asianosaisaloitteisesti. Maksuunpanon oikaisua toimitettaessa ja muutosta siihen haettaessa noudatettiin soveltuvin osin samoja säännöksiä, kuin veronoikaisusta oli säädetty[72].

---

[70] Tuolloin verovelvolliselle oli varattu suhteellisen lyhyt, kolmenkymmenen vuorokauden valitusaika. Osa verovelvollisen vaatimuksista saattoi olla veronoikaisumenettelyssä helposti korjattavissa olevia virheitä ja osa valitusmenettelyä edellyttäviä. Kulloisenkin virheen arviointi saattoi olla verovelvolliselle hankalaa. Tämän vuoksi verotuslakiin lisättiin säännös, jonka mukaan valitusajan kuluessa tehty oikaisuvaatimus lykkäsi verovelvollisen tai muun verotuslain 91 §:n 1 momentin mukaan muutoksenhakuun oikeutetun valitusajan alkamista. Valitusaika alkoi tällöin vasta oikaisuvaatimuksen johdosta tehdyn päätöksen tiedoksi antamisesta. Ks. HE 99/1974 vp./A I, s. 5 ja 6 sekä VerL 82 § 2 ja 3 mom ja 93 § 1 mom (1974/1024).

Veronoikaisuasioissa ongelmallisia olivat sellaiset tilanteet, joissa määräajan lopussa tehtyä oikaisuvaatimusta ei ehditty käsitellä määräajan kuluessa. Veronoikaisua koskevia säännöksiä muutettiin pian siten, että verovelvollisen vaatimuksesta tehtävä veronoikaisu voitiin tehdä viiden vuoden määräajan jälkeenkin, jos verovelvollinen oli määräajassa tehnyt kirjallisen oikaisuvaatimuksen. Lainmuutoksella estettiin se, että aivan viidennen vuoden lopussa tehty oikaisuvaatimus olisi muutoin jäänyt tutkimatta. Vastaava muutos toteutettiin myös jäljempänä käsiteltävän maksuunpanon oikaisun kohdalla. Ks. HE 201/1977 vp./A 3, s. 6 ja laki verotuslain muuttamisesta (1977/1002) 82 ja 82 a §.

[71] Ks. seuraavat oikeustapaukset: KHO 1966 II 615, jossa veronoikaisun edellytyksiä ei ollut, kun verovelvollinen oli veroilmoituksessaan ilmoittanut saamansa avustuksen luontoisen eläkkeen, minkä verolautakunta oli verotusta toimittaessaan katsonut lahjaksi; KHO 1964 II 625, jossa veronoikaisu katsottiin mahdolliseksi, kun rakennus oli rakennuttajan virheellisen todistuksen perusteella katsottu verovapaaksi. KHO saattoi verolautakunnan toimittaman jälkiverotuksen veronkorotusta lukuun ottamatta veronoikaisuna voimaan; KHO 1974 II 576, jossa KHO oli 17.10.1972 antamallaan päätöksellä kumonnut maanviljelijää palovakuutuskorvauksesta vuonna 1968 kohdanneen verotuksen ja selittänyt korvauksen oikeaksi verotusvuodeksi vuoden 1970. KHO katsoi, ettei verolautakunnalla ollut oikeutta vuonna 1972 jälkiverotuksin verottaa korvausta maanviljelijän sanotun vuoden tulona, mutta verottaminen oli mahdollista veronoikaisuna. KHO saattoi verolautakunnan toimittaman jälkiverotuksen veronkorotusta lukuun ottamatta veronoikaisuna voimaan. Vrt. KHO 1984 II 615, jossa verovelvollinen ei ollut oikaissut esitäytetyssä veroilmoituslomakkeessa ollutta virheellistä merkintää, minkä vuoksi voitiin toimittaa jälkiverotus ja määrätä veronkorotus. Vähemmistöön jääneen jäsenen kannan mukaan tapauksessa ei ollut jälkiverotuksen toimittamisen edellytyksiä, vaan asia olisi tullut palauttaa verolautakunnalle veronoikaisuna käsittelemistä varten. Tapauksessa KHO 3.6.1986 t:2226 verolautakunta oli tehnyt verovelvollisen vahingoksi vuotta 1980 koskevan veronoikaisupäätöksen 14.12.1983. Veroluettelonote ja verolippu oli lähetetty verovelvolliselle 10.1.1984. Katsottiin, että veronoikaisu oli tehty liian myöhään.

[72] Ks. HE 92/1962 vp./A III ja VaVM 6/HE 92/1962 vp./1964 vp./A III, II, Andersson: 1964 s. 143–146 sekä VerL 82 a § (1964/321).

Itseoikaisujärjestelmään kuuluu, että oikaisun suorittaa sama viranomainen, joka on tehnyt virheellisen päätöksen. Tämän vuoksi maksuunpanon oikaisua koskevaa säännöstä muutettiin pian siten, että oikaisun suoritti verojohtaja. Maksuunpanon oikaisulle varatut määräajat rinnastettiin veronoikaisulle varattuihin määräaikoihin siten, että oikaisu verovelvollisen vahingoksi oli tehtävä, kuten aikaisemminkin, viimeistään kahden vuoden kuluessa sitä seuranneen kalenterivuoden alusta, jona maksuunpano oli tapahtunut. Sen sijaan maksuunpanon oikaisu verovelvollisen hyväksi oli nyt tehtävä viimeistään viiden vuoden kuluessa sitä seuranneen kalenterivuoden alusta, jona maksuunpano oli tapahtunut. Mikäli maksuunpanon oikaisu toimitettiin verovelvollisen vahingoksi, oli hänelle, mikäli mahdollista, ennen oikaisun suorittamista varattava tilaisuus tulla asiassa kuulluksi[73].

3.5.4.4. Sekä jälkiverotusta että oikaisumenettelyä koskevia uudistuksia

Verotuslain 85 § sisälsi säännökset veronoikaisun ja jälkiverotuksen kohdistamisesta kuolinpesään vainajan elinajalta ja kuolinvuodelta. Laissa oli säädetty lyhyestä kahden vuoden määräajasta, jonka avulla ei katsottu voitavan pidentää yleistä jälkiverotusaikaa. Lainkohtaa muutettiin siten, että se ulotettiin koskemaan myös maksuunpanon oikaisua ja että siinä säädetyt rajoitukset eivät estäneet kuolinpesään kohdistuvan, verovelvollisen hyväksi tapahtuvan veronoikaisun ja maksuunpanon oikaisun toimittamista edellä mainittujen pitempien viiden vuoden määräaikojen kuluessa[74].

Verotuslakiin ei pitkään aikaan sisältynyt mahdollisuutta jättää verotuksen päättymisen jälkeen ilmi tulleita vähäisiä virheitä oikaisematta, mikä lisäsi verotusmenettelyn työmäärää ja kustannuksia saavutettuun hyötyyn nähden. Menettelyn keventämiseksi verotuslakiin lisättiin säännös, jonka mukaan verovelvollisen vahingoksi suoritettava veronoikaisu ja maksuunpanon oikaisu sekä jälkiverotus voitiin jättää toimittamatta, jos verottamatta jäänyttä tuloa tai varallisuutta oli pidettävä vähäisenä eikä verotuksen tasapuolisuus tai muu syy vaatinut oikaisun tai verotuksen toimittamista. Verohallitukselle annettiin valta antaa tarkemmat määräykset siitä, milloin oikaisu tai jälkiverotus voitiin jättää toimittamatta[75].

---

[73] Ks. HE 99/1974 vp./A I, s. 6 ja 7, VerL 82 a § 1 mom ja 114 § (1974/1024) sekä KHO 1967 II 585, jonka mukaan VerL 82 a §:ssä mainitun määräajan jälkeen toimitetun jälkiverotuksen yhteydessä ei voitu oikaista säännönmukaisen veron maksuunpanossa verovelvollisen eduksi tapahtunutta virhettä, minkä vuoksi verovelvolliselle oli määrättävä ainoastaan jälkiverotuksen aiheuttaneesta syystä panematta jäänyt vero.

[74] Ks. Andersson:1964 s. 181-184, HE 116/1979 vp./A 2, laki verotuslain muuttamisesta (1979/980) 85 § ja KHO 1983 II 594, jonka mukaan lisäperukirjassa ilmoitetun talletustilin osalta voitiin kuolinpesään kohdistaa jälkiverotus kahden vuoden kuluessa sen kalenterivuoden päättymisestä, jona lisäperukirja oli toimitettu verotoimistoon.

[75] Ks. Andersson: 1964 s. 85 ja 86, HE 113/1991 vp./A 3, s. 3 ja 4 sekä VerL 83 a § (1991/1300). Verohallitus ei koskaan käyttänyt sille annettua toimivaltaa, vaan säännöksen soveltaminen jäi oikeuskäytännön varaan. Verohallituksen toimivalta poistettiin VerMenL:n vastaavasta säännöksestä. Ks. HE 131/1995 vp./A 3, s. 36 sekä VerMenL (1995/1558) 58 §.

3.5.4.5. Takaisinosoitus ja seurannaismuutos

Takaisinosoitusta koskevaa verotuslain 84 §:n säännöstä oli sovellettu kaksinkertaisen verotuksen estämiseksi jälkiverotuksen ja veronoikaisun yhteydessä. Takaisinosoitus edellytti, että verotus oli saanut lainvoiman. Tästä edellytyksestä luovuttiin verotuslain muutoksella (1979/980), mikä laajensi takaisinosoituksen käyttöalaa. Takaisinosoitus oli monimutkainen, teknisesti hankala ja veronoikaisun sekä seurannaismuutoksen kanssa rinnakkainen. Näistä syistä takaisinosoitusta koskeva säännös kumottiin verotuslain muuttamisesta annetulla lailla (1993/963).

Seurannaismuutoksen esimuoto otettiin käyttöön verotuslain muutoksella (1974/1025) samassa yhteydessä, kuin tulo- ja varallisuusverolailla (1974/1043) uudistettiin yhtymäverotusta. Seurannaismuutos mahdollisti yhtymäverotuksen muutosta vastaavan oikaisun tekemisen yhtymän osakkaan verotukseen. Ennen seurannaismuutoksen käyttöönottoa verotus oli voitu kohdistaa oikealle verovuodelle tai verosubjektille jälkiverotuksella, veronoikaisulla, säännönmukaisella tai perustevalituksella, ylimääräisellä muutoksenhaulla ja palauttamalla asia viran puolesta uudelleen käsiteltäväksi[76]. Verotuslain muutoksella (1977/1002) seurannaismuutos ulotettiin koskemaan verolautakunnan veronoikaisupäätöksestä johtuvia yhtymäverotuksessa tapahtuneita muutoksia. Aikaisemmin seurannaismuutos oli voitu toteuttaa vain muutoksenhakuviranomaisen päätöksen perusteella. Verotoimiston oli nyt verolautakunnan sijasta tehtävä tarvittava oikaisu yhtymän osakkaan verotukseen[77].

Vuonna 1987 seurannaismuutoksen käyttöala laajeni siten, että tietyn verovuoden verotuksen muuttumisesta aiheutunut seurannaismuutos saman verovelvollisen toisen verovuoden verotukseen voitiin tehdä verotoimistossa viran puolesta, vaikka jälkiverotuksen ja veronoikaisun edellytykset puuttuivatkin. Muutosta perusteltiin mm. oikaisumenettelyn joustavuuden lisäämisellä sekä sillä, että uudistus vähensi tarvetta asiamiesten varausvalituksiin[78].

Vuodelta 1991 toimitetusta verotuksesta alkaen seurannaismuutos voitiin toteuttaa myös niissä tapauksissa, joissa verovelvollisen verotusta oli muutettu toisen verovelvollisen verotukseen vaikuttavalla tavalla. Tällöin verotoimiston tuli oikaista viimeksi mainitun verovelvollisen verotusta muutosta vastaavasti. Seurannais-

---

[76] Ks. Andersson: 1964 s. 152–154 sekä esim. KHO 1943 II 764, KHO 1943 II 812, KHO 1944 II 208, KHO 1955 II 405, KHO 1958 I 13, KHO 1969 II 570 ja KHO 1960 II 143, jossa LO oli yhtymän toisen osakkaan valituksen johdosta katsonut, etteivät asianomaiset olleet muodostaneet yhtymää, ja palauttanut asian taksoituslautakunnalle. Tämän johdosta toisenkin verotukseen tyytyneen osakkaan taksoitus voitiin toimittaa uudelleen.

[77] Ks. HE 201/1977 vp./A 3, s. 6 ja laki verotuslain muuttamisesta (1977/1002) 100 a §.

[78] Ks. HE 158/1986 vp./A 4, s. 10, VerL 100 a § (1987/74) ja KHO 1984 II 618, jossa eräs tuloerä oli VerL 56 §:n nojalla katsottu verotuksessa avoimen yhtiön eikä tuloerän ilmoittaneen yhtiön osakkaan tuloksi. Veronsaajien ehdollista varausvalitusta yhtiön osakkaan verotuksesta ei tutkittu, kun LO:ssa ei ollut vireillä yhtiön valitusta. Sillä seikalla, että yhtiöllä oli valitusaikaa jäljellä, ei ollut merkitystä. Vrt. keskenään VerL 100 a § (1987/74) ja tappiontasauksesta tuloverotuksessa annetun lain (1968/362) 9 § (1984/533).

muutoksen laajennus koski lähinnä tilanteita, joissa verovelvolliset olivat etuyhteydessä toisiinsa, kuten puolisoita, puolitettavia henkilöyhtiöitä ja niiden yhtiömiehiä sekä osakeyhtiöitä ja niiden hallitsevia osakkaita. Seurannaismuutos voitiin edelleen tehdä, vaikka jälkiverotuksen tai veronoikaisun edellytykset puuttuivatkin. Oikaisua ei kuitenkaan saanut tehdä, jos se oli erityisestä syystä kohtuutonta. Tällainen tilanne saattoi olla käsillä esim. silloin, kun etuyhteys oli katkennut. Lisäksi verovelvolliselle oli, mikäli mahdollista, ennen oikaisun tekemistä varattava tilaisuus tulla asiassa *kuulluksi*, jollei se ollut ilmeisen tarpeetonta. Hallituksen esityksessä uudistusta perusteltiin sillä, että se edisti oikean verotuksen toteutumista ja poisti spekulatiivisia valituksia, joiden avulla yritettiin vapautua kokonaan verosta[79].

3.5.5. Veronkorotus

Veronkorotus määrättiin verotuslain säätämisestä lukien siten, että se laskettiin valtionverotuksessa verolle ja kunnallisverotuksessa puolestaan veroäyreinä. Veronkorotuksen laskeminen oli työläs ja kallis toimenpide. Lisäksi pääomaverouudistus monimutkaisti entisestään veronkorotuksen laskemista. Menettelyn yksinkertaistamiseksi siirryttiin markkamääräisiin veronkorotuksiin siten, ettei veronkorotus enää aina ollut riippuvainen tuloista ja varoista. Markkamäärät säädettiin siten, että ne vastasivat oikeuskäytännön perusteella muotoutunutta yleistä linjaa. Lainmuutoksella ei siten pyritty veronkorotuksen ankaroittamiseen[80].

> Veronkorotukseksi säädettiin enintään 1.000 markkaa, jos veroilmoituksessa tai verovelvollisen antamassa muussa tiedossa tai asiakirjassa oli vähäinen puutteellisuus tai virhe. Veronkorotuksen määrääminen edellytti, ettei verovelvollinen noudattanut hänelle todistettavasti lähetettyä kehotusta. Edellä mainittu veronkorotus voitiin määrätä myös silloin, kun verovelvollinen oli ilman pätevää syytä antanut ilmoituksen tai muun säädetyn tiedon tai asiakirjan myöhässä. Verovelvolliselle lankesi näyttövelvollisuus em. pätevän syyn olemassaolosta. Veronkorotus voitiin määrätä enintään 5.000 markan suuruisena, jos verovelvollinen oli antanut veroilmoituksen tai muun säädetyn tiedon tai asiakirjan olennaisesti vaillinaisena tai virheellisenä tai antanut ne vasta todistettavasti lähetetyn kehotuksen jälkeen. Veronkorotus määrättiin edelleen tulojen ja varojen mukaan silloin, kun verovelvollinen oli tietensä tai törkeästä huolimattomuudesta antanut olennaisesti väärän veroilmoituksen tai muun säädetyn tiedon tai asiakirjan taikka ei ollut lainkaan antanut veroilmoitusta. Veronkorotus määrättiin tulojen mukaan myös silloin, kun verovelvollinen oli ilmoittanut tietensä tai törkeästä huolimattomuudesta tulon vääränä tulolajina. Näissä tapauksissa lisätyn tai vääränä tulo-

---

[79] Ks. HE 49/1992 vp./A 1, s. 4 ja 6, VerL 100 a § (1992/556) sekä voimaantulosäännös. Takaisinosoituksen tavoin seurannaismuutoksen soveltamiselle ei ole säädetty määräaikaa. Seurannaismuutoksen käyttöalaa jälkiverotustapauksissa vähentää ns. nettoperiaate. Ks. Andersson: 1996 s. 86, Savolainen–Teperi: 2000 s. 95 ja KHO 1974 II 578.

[80] Ks. HE 122/1993 vp./A 3, s. 4 ja 5.

lajina ilmoitetun tulon osalta määrättiin veronkorotukseksi 5-30 prosenttia lisätystä tai vääränä tulolajina ilmoitetusta tulosta ja lisätyn varallisuuden osalta 0,5–1,0 prosenttia lisätyistä varoista, kuitenkin vähintään 5.000 markkaa, ellei erityisistä syistä muuta johtunut. Veroviranomaisille lankesi näyttövelvollisuus verovelvollisen tietoisuudesta tai törkeästä huolimattomuudesta[81] .

Veronkorotusta koskevat säännökset sisälsivät eräitä tärkeitä muutoksia. Aikaisemmin verotuksen toimittanut elin ei ollut voinut jättää korotusta määräämättä, jos lain tarkoittamat edellytykset olivat täyttyneet ja jos ilmoittamatta jättämiselle ei ollut pätevää syytä[82] . Nyt veroviranomaisten harkintavaltaa lisättiin tässä suhteessa. Korotus voitiin jättää määräämättä esimerkiksi silloin, kun yhteiskunnasta pysyvästi syrjäytynyt ja varaton henkilö laiminlöi ilmoitusvelvollisuutensa. Veronkorotuksen määrääminen edellytti aikaisemmin veron määräämistä. Nyt veronkorotus voitiin määrätä myös silloin, kun verovelvolliselle ei määrätty veroa. Uudistusta perusteltiin sillä, että verovelvollisuuden selvittämiseksi jouduttiin yleensä uhraamaan runsaasti työtä, mikä lisäsi verohallinnon kustannuksia. Lisäksi puuttuvat ilmoitukset saattoivat vaikeuttaa muiden verovelvollisten verotuksen toimittamista. Verotuslain 77 §:n 1 momentin 1 ja 2 kohdassa korotuksen määrääminen kytkettiin aikaisemmin siihen, että verovelvollinen ei ollut noudattanut todistettavasti saamaansa kehotusta. Tämä oli mahdollistanut verovelvollisten pakoilemisen. Nyt veronkorotuksen määrääminen edellytti vastaavissa tilanteissa vain sitä, että *kehotus oli todistettavasti lähetetty verovelvolliselle*[83] .

---

[81] Veronkorotus määrättiin verosta tehtävien vähennysten ja alijäämähyvityksen vähentämisen jälkeen täysin sadoin markoin. Näin ollen ensiksi mainitut erät eivät pienentäneet veronkorotuksen määrää. Ks. VerL 77 ja 77 a § (1993/963), Lehtonen: 1998(a) s. 67 ss. sekä Ryynänen: 2000 s. 38.

[82] Ks. seuraavat oikeustapaukset: KHO 1977 II 594 (äänestys), jossa VerL 77 §:n 1 mom:n 2 kohdassa tarkoitetuksi päteväksi syyksi, jonka johdosta veroa ei ollut jälkiverotuksen yhteydessä tuloerien ilmoittamatta jäämisen vuoksi määrättävä korotettavaksi, katsottiin se, että yhtiö ei ollut veroilmoitusta antaessaan ollut tietoinen kassanhoitajansa kavalluksesta johtuneista tuloerien tulouttamatta jäämisistä, eikä sen voitu katsoa johtuneen yhtiön viaksi luettavasta tavanomaisen huolellisuusvelvollisuuden laiminlyönnistä; KHO 27.2.1980 t:1103, jossa työntekijältä oli jäänyt ilmoittamatta verotukseen 2.500 markan suuruinen tuloerä sen johdosta, että työnantaja ei ollut merkinnyt sitä hänen verokirjaansa. KHO katsoi, että tuon tuloerän ilmoittamatta jäämiseen oli asiakirjoista ilmi käyvissä olosuhteissa työntekijän kohdalla VerL 77 §:n 1 mom:n 2 kohdassa tarkoitettu pätevä syy. Veronkorotus poistettiin perustevalituksen johdosta. Tapaukset osoittavat veronkorotuksen määräämisen edellyttävän, että verovelvollinen on syyllistynyt jonkinasteiseen tuottamukseen tai tahallisuuteen. Verovelvollisen selväkään erehdys ei sen sijaan estä jälkiverotusta. Ks. lisäksi Lehtonen:1986 s. 381–383 ja Savolainen–Teperi: 2000 s. 306 ja 307.

[83] Ks. HE 122/1993 vp./A 3, s. 5 ja 10. Edellä mainitut veronkorotussäännökset siirtyivät eräitä teknisiä muutoksia lukuun ottamatta sellaisenaan VerMenL:iin (32 §). Jos voidaan olettaa, että verovelvollisen laiminlyönnit johtuvat esim. korkeasta iästä tai sairaudesta tai että kehotus veroilmoituksen korjaamiseen ei ole tullut perille, on noudatettava suurta varovaisuutta veronkorotuksen määräämisessä. Ks. Myrsky–Linnakangas: 1996 s. 84–89, Savolainen–Teperi: 2000 s. 280–296 sekä Ryynänen: 2000 s. 38.

3.6. MUUTOKSENHAKUMENETTELYÄ KOSKEVIA UUDISTUKSIA

3.6.1. Puoliso- ja yhtymäverotuksen sekä kunnallislainsäädännön uudistamisesta johtuvia muutoksia

Verotuslain muutoksella 15.12.1972/800 siirryttiin valtionverotuksessa yhteisverotettavien, eri kotikunnan omaavien puolisoiden osalta menettelyyn, jonka mukaan miehen kotikunnan verolautakunta määräsi myös vaimon valtionveron sekä vaimon henkilökohtaisista tuloista hänen kotikunnalleen tulevien veroäyrien määrän. Vaimon verotuksen toimittaminen kuului muilta osin vaimon kotikunnan verolautakunnalle, jolle miehen kotikunnan verolautakunnan oli viipymättä ilmoitettava vaimon valtionveron ja edellä tarkoitettujen veroäyrien määrä[84]. Koska verotus ja maksuunpano tapahtuivat osin eri kunnissa ja miehen ja vaimon verotukset olivat eri kuntien veroluetteloissa, jotka saattoivat olla nähtävänäkin eri aikoina, kiellettiin veromuistutusten tekeminen näissä tapauksissa. Muutosta verotukseen oli haettava valittamalla sen läänin lääninoikeudelta, jonka alueella miehen kotikunta oli. Vaimo saattoi kuitenkin jättää valituskirjansa myös kotipaikkansa verotoimistoon[85]. Verohallinnon teknisten valmiuksien parannuttua valtionverotuksessa yhteisverotettujen, eri kotikunnan omaavien puolisoiden sallittiin tehdä muistutus tutkijalautakunnalle[86].

Ennen tulo- ja varallisuusverolakia (1974/1043) verotusyhtymiä oli verotettu erillisinä verosubjekteina. Nyt yhtymistä tehtiin pääsääntöisesti vain laskentasubjekteja. Tällöin verotuslain ilmoittamisvelvollisuutta, verotusmenettelyä ja muutoksenhakua koskeviin säännöksiin jouduttiin tekemään yhtymäverotuksen uudistamisesta johtuvat korjaukset. Yhtymän kotikunnan mukaan määräytyvä verolautakunta tai lääninverolautakunta vahvisti yhtymän verotettavan tulon ja omaisuuden sekä niiden jaon yhtymän osakkaille. Sellainenkin yhtymä, joka tulo- ja varallisuusverolain 15 §:n nojalla ei ollut erillinen verosubjekti, sai nimenomaisen säännöksen nojalla valittaa yhtymän tulon ja varallisuuden määrästä ja jaosta. Vastaava oikeus annettiin luonnollisesti myös veronsaajan kulloisellekin edustajalle. Mikäli yhtymän tulon ja omaisuuden vahvistamiseen sekä niiden jakoon haettiin muutosta valittamalla, kuului asian tutkiminen sen läänin lääninoikeudelle, jonka alueella yhtymän koti-

---

[84] Aikaisemmin valtionverotuksessa yhteisverotettavien puolisoiden osalta miehen kotikuntaa oli pidetty myös vaimon kotikuntana. Uudistuksen jälkeen valtionverotuksessa yhteisverotettavan vaimon verotuksellinen kotikunta ei enää määräytynyt miehen verotuksellisen kotikunnan mukaan, milloin puolisoilla oli eri kotikunta. Uudistuksen myötä vaimon ei enää tarvinnut maksaa henkilökohtaisista tuloistaan kunnallisveroa miehensä kotikunnalle. Vaimon verotuksessa ryhdyttiin soveltamaan hänen oman kotikuntansa veroäyrin hintaa sekä lapsi- ja perusvähennyksiä. Ks. HE 110/1972 vp./A I,2 s. 1, VerL 34 § 3 ja 4 mom ja 63 § 3 mom (1972/800), Andersson: 1979 s. 51, 52 ja 65 sekä vrt. VerL 34 § 4 mom (1958/482).

[85] Ks. HE 110/1972 vp./A I,2 s. 2 ja VerL 92 § 5 mom ja 93 § 1 mom (1972/800).

[86] Ks. HE 49/1992 vp./A 1 ja VerL 92 § 5 mom (1992/556).

kunta oli, tai ellei yhtymällä ollut valtakunnassa kotikuntaa, Uudenmaan lääninoikeudelle[87].

Uuden kunnallislain (1976/953) johdosta kuntamuotojen väliset erot poistuivat. Näin ollen kävi ajankohtaiseksi poistaa eroavaisuudet eri kuntia koskevasta veromuistutusmenettelystä. Tutkijalautakuntamenettelyä koskevia säännöksiä muutettiin siten, että *veromuistutus oli kaikissa kunnissa kuntamuodosta riippumatta tehtävä kirjallisesti. Tutkijalautakunta saattoi kuitenkin ennen asian ratkaisemista kuulla muistutuksen tekijää kirjallisesti tai suullisesti lautakunnassa.* Uudistus lisäsi välittömyyttä kaupungeissa ja vähensi sitä maaseudulla. Tutkijalautakunnan oli vanhaan tapaan kuultava valtion- ja kunnanasiamiestä muistutuksen johdosta. Valtion- ja kunnanasiamiehen ei kuitenkaan enää tarvinnut aina olla tutkijalautakunnan kokouksessa saapuvilla, vaan kuuleminen saattoi tapahtua joko etukäteen kirjallisesti tai suullisesti lautakunnassa. Kirjallisten veromuistutusten osuus oli jatkuvasti kasvanut. Ennen uudistusta runsaat viisi prosenttia kaikista veromuistutuksista tehtiin suullisesti. Sivistystason noustua suullisella veromuistutuksella ei ollut samaa merkitystä kuin tuloverotuksen alkuaikoina. Uudistuksen vaikutusta pehmensi se seikka, että verovelvollinen saattoi laatia veromuistutuksen verotoimistossa sen henkilökunnan avustuksella[88].

3.6.2. Oikaisumenettely tulee valitusmenettelyn osaksi

Asianosaisaloitteista verotuksen oikaisemista tehostamalla oli pitkään hillitty paineita voimistaa tutkintamenettelyä. Oikaisumenettelyn uusi laajentaminen kävi ajankohtaiseksi vuonna 1982. Tällöin muutoksenhakujärjestelmää pyrittiin uudistamaan siten, että entistä suurempi osa verotuksessa sattuneista virheistä olisi voitu korjata lääninoikeutta alemmassa asteessa. Uudistuksella pyrittiin nopeuttamaan ja yksinkertaistamaan valitusasioiden käsittelyä ja siten estämään hallintotuomioistuinten ruuhkautumista sekä keskittämään niiden voimavaroja merkittävien valitusasioiden ratkaisemiseen[89].

Verolautakunnalle annettiin oikeus oikaista verotuspäätöstään verovelvollisen eduksi aina, kun siihen havaittiin olevan päteviä syitä. Veronoikaisu ei siten enää edellyttänyt ilmeistä virhettä. Verovelvollisen hyväksi toimitettavan veronoikaisun viiden vuoden määräaika laskettiin nyt aina säännönmukaisen verotuksen toimitta-

---

[87] Ks. Andersson: 1968 s. 10–12, HE 93/1974 vp./A I ja laki verotuslain muuttamisesta (1974/1025), etenkin sen 63a §, 64 § 1 mom, 64a ja 91 § sekä 93 § 1 mom.

[88] Ks. Hannus: 1977 s. 41–43, kunnallislaki 1 §, HE 45/1977 vp./A 1 ja laki verotuslain muuttamisesta (1977/511) 92 §.

[89] Tuolloin tehtiin oikaisuvaatimuksia verolautakuntiin vuodessa n. 40.000, veromuistutuksia tutkijalautakuntiin yli 130.000 ja valituksia lääninoikeuksiin yli 35.000. Lääninoikeuksissa oli ratkaisematta n. 58.000 verovalitusta. Uudistuksen arveltiin vähentävän lääninoikeuksiin tulevien verovalitusten lukumäärää n. 15 prosentilla. Ks. HE 22/1982 vp./A 1, s. 1 ja 2 sekä vrt. KM 1981: 64 s. 83–102, jossa on esitetty mm. yksityiskohtaista tilastotietoa verotuspäätösten, veronoikaisuvaatimusten, veromuistutusten ja verovalitusten lukumääristä vuosina 1972–1980.

misvuotta seuraavan vuoden alusta eikä verotuksen toimittamisvuotta seuraavan vuoden alusta, kuten aikaisemmin. Vastaava muutos toteutettiin verovelvollisen hyväksi tapahtuvan maksuunpanon oikaisun määräajan laskemisen osalta. Laskemistavan muutoksella saattoi olla vaikutusta jälkiverotuksissa ja uudelleen toimitetuissa verotuksissa[90].

Keskeisin uudistus toteutettiin siten, että verolautakuntien ja verotoimistojen tehtäväksi annettiin käsitellä omasta aloitteestaan kaikki verovelvollisten lääninoikeudelle säännönmukaisesta verotuksesta tai maksuunpanosta tekemät valitukset veronoikaisu- tai maksuunpanon oikaisumenettelyssä. Uusi veronoikaisukäsittely ei koskenut veronsaajien edustajien valituksia. Pakollinen oikaisukäsittely ei ulottunut verolautakunnan veronoikaisu-, jälkiverotus- eikä uudelleen toimitettua verotusta koskevista päätöksistä tehtyihin valituksiin, koska näillä päätöksillä verolautakunnan päätös oli jo tullut uudelleen harkituksi. Verolautakunta saattoi kuitenkin näissäkin tapauksissa oikaista aikaisempaa päätöstään. Verolautakunta ei voinut edelleenkään oikaista tutkijalautakunnassa ratkaistua muistutusasiaa, joten kyseessä oli *tutkijalautakuntamenettelyyn verrattuna rinnakkainen oikaisumuoto*. Mikäli verolautakunta tai verotoimisto hylkäsi vaatimuksen kokonaan tai osittain tai jätti sen tutkimatta, tuli asia siirtää tältä osin *viran puolesta lääninoikeuden käsiteltäväksi*. Mikäli verovelvollisen vaatimus tuli oikaisumenettelyssä kokonaan hyväksytyksi, ei asia tullut lääninoikeudessa lainkaan esille. Silloin, kun verovelvollinen katsoi osan vaatimuksistaan jääneen tosiasiallisesti hyväksymättä tai kun verovelvollinen oli pannut asian vireille pelkkänä veronoikaisuasiana, saattoi hän valittaa oikaisupäätöksestä lääninoikeuteen. Verolautakunnan tai verotoimiston tuli *perustella* hylkäävä päätöksensä. Tämä oli tärkeää siksi, että verovelvollinen saattoi vielä antaa vastineensa lääninoikeudelle. Verovelvollisen vaatimukset hyväksyvässä verolautakunnan päätöksessä sen sijaan voitiin tinkiä perusteluista, koska veronsaajien edustajat olivat läsnä päätöstä tehtäessä. Asian siirtämisestä tuli tehdä merkintä pöytäkirjan otteeseen, joka toimitettiin verovelvolliselle. Veronoikaisua koskeva asia oli, mikäli mahdollista, käsiteltävä loppuun kuuden kuukauden kuluessa siitä, kun oikaisuvaatimuskirjelmä tai valitus oli saapunut verotoimistoon[91]. Käytännössä oikaisumenettelyllä oli huomattava merkitys sellaisissa tilanteissa, joissa verovelvollinen kykeni esittämään uutta näyttöä suhteellisen yksinkertaisessa tulkintakysymyksessä.

---

[90] Ks. HE 22/1982 vp./A 1 s. 2 ja 3 sekä VerL 82 § 1 ja 2 mom sekä 82 a § (1982/399).

[91] Aikaisemmin lääninoikeus oli joutunut aina antamaan päätöksen sille osoitetusta valituksesta, vaikka verolautakunta olisi hyväksynyt verovelvollisen esittämät vaatimukset oikaisemalla verotusta. Ks. HE 22/1982 vp./A 1 s. 3 sekä VerL 82 § 3 mom ja 93a § 1 mom (1982/399). Lainkohtaa täsmennettiin pian siten, että pelkästään oikeudenkäyntikuluja koskevan vaatimuksen hylkäämisen vuoksi asiaa ei siirretty lääninoikeuden käsiteltäväksi. Ks. HE 158/1986 vp./A 4, s. 10, VerL 82 § 3 mom (1987/74) ja KHO 1989 B 555, jossa verotoimistolle jätettyä kirjelmää ei siinä esitetty vaatimus ja sen perustelu huomioon ottaen voitu pitää VerL 82 §:ssä tarkoitettuna veronoikaisuvaatimuksena, vaan verovalituksena, jonka verolautakunta oli VerL 93a §:n perusteella velvollinen käsittelemään ennen valituksen lähettämistä lääninoikeudelle.

Vuoden 1982 uudistus ulottui myös perustevalitukseen, jota koskevat verotuslain säännökset kumottiin. Aikaisemmin verovelvollisen tai veronsaajan etua valvovan asiamiehen oli tullut tehdä säännönmukainen valitus lääninoikeudelle kolmenkymmenen päivän kuluessa sen päivän jälkeen, jona tutkijalautakunnan ilmoitus valitusajan alkamisesta oli julkipantu. Veronoikaisusta, jälkiverotuksesta ja uudelleen toimitetusta verotuksesta luettiin verovelvollisen muutoksenhakuaika tiedoksi antamisesta ja veronsaajien osalta verolautakunnan päätöksen tekemisestä. Mikäli verovelvollinen oli tehnyt muistutuksen tutkijalautakunnalle, tuli hänen nyt valittaa sen antamasta päätöksestä kuudenkymmenen päivän kuluessa sen päivän jälkeen, jona tutkijalautakunnan ilmoitus valitusajan alkamisesta oli julkipantu. Tätä pitempää valitusaikaa ei katsottu välttämättömäksi, koska kyse oli muutoksenhakuviranomaisen päätöksestä, johon on yleensä haettava muutosta lyhyen muutoksenhakuajan kuluessa. Perustevalitusta koskevien verotuslain säännösten kumoamisen myötä kävi välttämättömäksi pidentää verovelvollisen valitusaikaa. Mikäli verovelvollinen ei ollut tehnyt veromuistutusta, saattoi hän tehdä valituksensa veronoikaisulle varatussa viiden vuoden määräajassa. Veronoikaisua, maksuunpanon oikaisua, jälkiverotusta ja uudelleen toimitettua verotusta koskevasta päätöksestä verovelvollinen saattoi kuitenkin valittaa edellä mainitun määräajan estämättä 60 päivän aikana sen päivän jälkeen, jona tiedoksisaanti oli tapahtunut. Veronsaajan etua valvovan viranomaisen valitusajaksi säädettiin säännönmukaisesta verotuksesta 60 päivää sen päivän jälkeen, jona tutkijalautakunnan ilmoitus valitusajan alkamisesta oli julkipantu ja muissa asioissa 60 päivää päätöksen tekemisestä[92] . Kuten jäljempänä havaitsemme, mahdollisti säännönmukaisen valitusmenettelyn laajentuminen perustevalitusmenettelyn kustannuksella tehokkaamman viranomaisaloitteisuuden.

Aikaisemmin valitus oli voitu jättää joko lääninoikeuteen tai verotoimistoon. Koska lääninoikeuskäsittelyä edelsi usein veronoikaisuvaihe, oli valitukset tästä lähin jätettävä verotoimistoon. Näin meneteltiin myös veronsaajia edustavien viranomaisten valitusten osalta, vaikkei veronoikaisumenettely näiden valituksia koskenutkaan. Menettely oli omiaan nopeuttamaan tarvittavien vastineiden ja vastaselitysten sekä asiakirjojen hankintaa. Valitus voitiin jättää mihin tahansa verotoimistoon. Tarvittaessa valitus tuli siirtää oikeaan verotoimistoon viran puolesta[93] .

Valitusten käsittelyä verotoimistossa ja lääninverovirastossa koskevat säännökset sijoitettiin uuteen 93 a §:ään. Kun verovelvollisen valitus oli jätetty verotoimistoon, käsiteltiin se ensin veronoikaisua tai maksuunpanon oikaisua koskevana asiana. Verotoimiston tuli varata veronsaajaa edustavan viranomaisen valituksesta verovelvolliselle sekä verovelvollisen valituksesta valtion- ja kunnanasiamiehelle tilaisuus antaa *vastineensa* ja tarvittaessa vastaselityksensä. Verovelvollisen valituksen osalta vastinemenettelyyn ryhdyttiin vasta oikaisumenettelyn jälkeen, koska

---

[92] Ks. HE 22/1982 vp./A 1 s. 3 ja 4, laki verotuslain muuttamisesta 93 § 2 ja 3 mom (1982/399) ja Andersson:1979 s. 161–163. Vrt. samalla lailla kumottu 94 § (1974/1023 ja 1974/1025).
[93] Ks. HE 22/1982 vp./A 1 s. 5 sekä VerL 93 § 1 mom (1982/399).

tällöin kävi selväksi, jätettiinkö vaatimus joltain osin tutkimatta tai hylättiinkö se kokonaan tai osittain. Vastineiden ja vastaselitysten ohella verotoimiston tuli liittää valituskirjan oheen verotuksen perusteena olleet asiakirjat, ote verolautakunnan oikaisupäätöksestä, samoin kuin ote tutkijalautakunnan pöytäkirjasta, jos asia oli tutkijalautakunnassa käsitelty. Mikäli valitus koski maksuunpanoa, tuli asiakirjoihin liittää ote veroluettelosta ja maksuunpanon oikaisua koskevan verotoimiston päätöksen jäljennös. Asiakirjoihin oli myös liitettävä *verojohtajan lausunto* valituksesta ja selvitys valitusajan alkamisesta[94].

Valitus lääninverolautakunnan toimittamasta verotuksesta jätettiin myös verotoimistoon. Verotoimiston tuli varata verovelvollisen valituksen johdosta kunnanasiamiehelle tilaisuus vastineen antamiseen. Kunnallisverotuksen osalta vastineiden hankkiminen rajoittui yleensä kotikunnan kunnanasiamieheen. Vain silloin, kun valituksella saattoi olla vaikutusta toisten kuntien jako-osuuteen, tuli valituksen johdosta kuulla myös näiden kuntien kunnanasiamiehiä. Menettelyllä pyrittiin nopeuttamaan valitusasioiden käsittelyä. Verotoimiston tuli lähettää valitusasiakirja vastineineen ja verotuksen perusteena olleet asiakirjat lääninverovirastolle. Asiakirjoihin oli liitettävä ote lääninverolautakunnan pöytäkirjasta ja selvitys valitusajan alkamisesta. Verovelvollisen tekemä valitus käsiteltiin lääninverolautakunnassa, samoin kuin verolautakunnassakin, ensin oikaisuasiana. Ennen asian siirtämistä lääninoikeuden käsiteltäväksi lääninveroviraston tuli varata veronsaajaa edustavan viranomaisen valituksesta verovelvolliselle sekä verovelvollisen valituksesta verotusasiamiehelle ja tarvittaessa asianomaisen veropiirin verotoimiston välityksellä kunnanasiamiehelle tilaisuus antaa vastineensa ja vastaselityksensä. Lääninverolautakunnan puheenjohtajan tuli liittää oma lausuntonsa lääninoikeudelle lähetettäviin asiakirjoihin[95].

Useat muutoksenhakutiet saattoivat tehdä muutoksenhakujärjestelmästä vaikeasti ymmärrettävän. Järjestelmän selkiyttäminen kävi ajankohtaiseksi vuonna 1987 toteutetussa verotuslain uudistuksessa. Tuolloin luovuttiin erillisestä 60 päivän valitusajasta tutkijalautakunnan päätöksestä. Verovelvollisen valitusaika oli tämän jälkeen kaikissa tapauksissa viisi vuotta säännönmukaisen verotuksen toimittamisvuotta seuraavan vuoden alusta lukien. Muutoksenhakuvaihtoehtojen välisiä muodollisia eroja haluttiin poistaa siksi, että veronoikaisu- ja tutkijalautakuntamenettely voitaisiin tulevaisuudessa yhdistää. Veronoikaisua, jälkiverotusta tai uudelleen toimitettua verotusta koskevasta verolautakunnan päätöksestä verovelvollinen saattoi kuitenkin entiseen tapaan valittaa tämän määräajan estämättä 60 päivän aikana sen päivän jälkeen, jona tiedoksisaanti oli tapahtunut. Veronsaajien asiamiesten edunvalvontaa tehostettiin siten, että asiamiesten valitusaika pidennettiin kuuteen kuukauteen säännönmukaisen verotuksen toimittamisvuotta seuraavan vuoden alusta lukien. Asiamiesten valitusajan pidentämistä perusteltiin mm. sillä,

---

[94] Ks. HE 22/1982 vp./A 1 s. 5 sekä VerL 93 a § 1 mom (1982/399).
[95] Ks. HE 22/1982 vp./A 1 s. 5 ja 6 sekä VerL 93 a § 2 mom (1982/399).

että asiamiehet saattoivat nyt aikaisempaa useammin valittaa myös verovalmistelun yhteydessä havaituista edellisen verovuoden virheellisistä verotuspäätöksistä. Toisaalta asiamiesten valitusaikaa ei ollut seurannaismuutoksen soveltamisalan laajentamisesta johtuen tarvetta tästä pidentää. Veronoikaisua, jälkiverotusta tai uudelleen toimitettua verotusta koskevasta verolautakunnan päätöksestä valtion- ja kunnanasiamies saattoi entiseen tapaan valittaa em. määräajan estämättä 60 päivän kuluessa päätöksen tekemisestä[96] [97].

Jo verotuslain alkuperäisen sanamuodon mukaan LO ja KHO saattoivat siirtää asian sille viranomaiselle, jonka olisi pitänyt toimittaa verotus. Jos verolautakunta tai tutkijalautakunta oikaisuasiaa tai muistutusta käsitellessään havaitsi, että verotus oli toimitettu väärässä paikassa, oli niiden siirrettävä asia ensin LO:lle, joka puolestaan siirsi asian oikeaan verotuspaikkaan. Verotuslakia muutettiin vuonna 1992 siten, että myös verolautakunta ja tutkijalautakunta saattoivat siirtää asian oikeaan verotuspaikkaan[98].

3.6.3. Tuloverolain säätämisestä johtuvia muutoksia

Tuloverolain (1992/1535) säätämisen yhteydessä siirryttiin verotusmenettelyyn, jossa verovelvollisen verotus toimitettiin yhdessä paikassa ja jossa kunnallisveroa suoritettiin yhdelle kunnalle tai eräissä tapauksissa valtiolle. Tällöin verotuslaista voitiin poistaa sellaiset muutoksenhakusäännökset, jotka olivat koskeneet tapauk-

---

[96] Ks. KM 1984: 28 s. 105, HE 158/1986 vp./A 4, s. 2–4 ja 10, laki verotuslain muuttamisesta (1987/74) 93 ja 93 a § sekä asetus verotusasetuksen muuttamisesta (1987/75), jolla kumottiin asetuksen 9 § 6 kohta ja 20 §.

[97] Hallinnolliset ja tekniset syyt saattoivat siirtää verotuksen valmistumisen verotusvuoden päättymisen yli. Tällaiseen tilanteeseen jouduttiin vuoden 1989 verotusta toimitettaessa verohallinnon ATK -ongelmien vuoksi. Tämän vuoksi useista lakisääteisistä määräajoista oli voitava poiketa. Valtuudet tähän sisällytettiin vuodelta 1989 toimitettavan verotuksen viivästymisestä johtuvista poikkeusjärjestelyistä annettuun lakiin (1990/956). Ongelmien ennakoitiin jatkuvan vielä jonkin aikaa, minkä vuoksi verotuslakiin lisättiin väliaikaisesti säännös, jonka mukaan valtiovarainministeriö saattoi tarvittaessa pidentää verotuksen toimittamisaikaa vuodelta 1990 enintään verotusvuotta seuraavan huhtikuun loppuun. Määräajat, jotka oli säädetty laskettavaksi verotuksen toimittamista seuraavan kalenterivuoden alusta, laskettiin verovuotta seuraavan kalenterivuoden päättymisestä siinäkin tapauksessa, että verotuksen toimittaminen päättyi myöhemmin kuin verotusvuoden loppuun mennessä. Tällaisia määräaikoja olivat mm. verotuslain 82 §:n 2 momentin mukainen veronoikaisuaika, 82 a §:n mukainen maksuunpanon oikaisuaika, 83 §:n mukainen jälkiverotusaika ja 93 §:n 2 momentin mukainen muutoksenhakuaika. Samassa yhteydessä verotuslakiin lisättiin verotusasetuksen 41 §:ää vastaava säännös, jonka mukaan säännönmukainen verotus päättyi valtiovarainministeriön määräämänä aikana. Aikaisemmin verotus oli käytännössä päättynyt veroluettelon julkipanoon. Verovelvollisista kunnittain laadituista veroluetteloista luovuttiin ja ne korvattiin verotuksen päättymisen jälkeen käytettävissä olleilla verotuksen julkisilla tiedoilla. Veromuistutus oli nyt jätettävä asianomaisen veropiirin verotoimistoon 14 päivän kuluessa siitä, kun verotus oli päättynyt. Aiemmin vastaava määräaika oli alkanut siitä, kun veroluettelo oli pantu julkisesti nähtäväksi. Ks. HE 113/1991 vp./A 3, laki verotuslain muuttamisesta ja väliaikaisesta muuttamisesta (1991/1300) 2 a, 80, 87, 88, 89, 92 ja 93 a § sekä asetus verotusasetuksen muuttamisesta (1991/1443).

[98] Ks. HE 49/1992 vp./A 1, s. 3 ja 6 sekä VerL 97 § (1992/556).

sia, joissa verovelvollista oli aikaisemmin verotettu useassa kunnassa. Myös lääninverolautakunnassa toimitettua verotusta koskeneet muutoksenhakusäännökset voitiin kumota. Muutosta oli pääsääntöisesti haettava verovelvollisen tai yhtymäverotuksen kyseessä ollessa yhtymän kotikunnan mukaan määräytyvältä lääninoikeudelta. Jos verotus oli toimitettu Helsingissä sillä perusteella, ettei verovelvollisella ollut Suomessa kotikuntaa, haettiin muutosta Uudenmaan lääninoikeudelta. Mikäli verotus muutoin oli toimitettu muussa kuin verovelvollisen kotikunnassa, haettiin muutosta sen läänin lääninoikeudelta, jonka alueella verotus oli toimitettu[99].

Mikäli verotus oli toimitettava muualla kuin verovelvollisen kotikunnassa, oli kunnallisverotuksen osalta oikeus muutoksenhakuun tämän kunnan kunnanasiamiehellä ja kunnanhallituksella. Yhteisö ja yhteisetuus eivät tuloverolain mukaan suorita veroa millekään tietylle kunnalle, vaan tulovero jaetaan niiden osalta veronsaajien kesken. Oikeus hakea muutosta yhteisön tai yhteisetuuden verotukseen annettiin kunnan puolesta yhteisön kotikunnan tai yhteisetuuden kotipaikan kunnanasiamiehelle tai kunnanhallitukselle. Muutoksenhakuoikeus oli näiltä osin läheisyysperiaatteen mukainen. Tuloverolain 21 §:ssä tarkoitettujen osittain verovapaiden yhteisöjen tuloverosta ei mene osaakaan valtiolle, joten muutoksenhakuoikeus annettiin tältä osin vain kunnalle[100].

Tuloverolain säätämisen yhteydessä säännökset tappiontasauksesta ja aikaisempien vuosien tappioiden vähentämisestä siirrettiin tappiontasauksesta tuloverotuksessa annetusta laista (1968/362) tuloverolakiin, jolloin ensiksi mainittu laki voitiin kumota. Verotuslakiin lisättiin tässä yhteydessä tappiontasauksesta tuloverotuksessa annetun lain 3 §:ää vastaava säännös tappion vahvistamismenettelystä. Aikaisemmin kysymys tappion oikeellisuudesta oli voitu saattaa valitusviranomaisen tutkittavaksi vasta siinä vaiheessa, kun tappiota vähennettiin jonkin myöhemmän vuoden tulosta. Verotuksen oikeussuojatoimikunnan kannan mukaisesti muutoksenhakumenettelyä uudistettiin siten, että tappiota koskevaan päätökseen voitiin hakea muutosta joko siltä verovuodelta, jolta vahvistettavaa tappiota päätös koski, tai siltä verovuodelta, jonka tulosta vahvistettua tappiota vähennettiin. Säännös oli siinä suhteessa varsin onnistunut, että valitusasian ratkaisuun vaikuttavat tosiseikat ovat yleensä verotusvuoden päättyessä vielä asianosaisten tuoreessa muistissa[101].

---

[99] Eri kotikunnan omaavien puolisoiden verotusta selkeytettiin siten, että miehen kotikunnan verolautakunta tai verotoimisto toimitti myös vaimon verotuksen kaikilta osin ja määräsi hänen kotikunnalleen tulevan kunnallisveron. Miehen kotikunta määräsi siten edelleen valituksen käsittelevän lääninoikeuden. Säännös, jonka mukaan vaimon oli annettava veroilmoituksensa kahtena kappaleena kotikuntansa verotoimistoon poistettiin laista. Vaimon oli nyt annettava veroilmoituksensa miehen kotikunnan verotoimistoon. Ks. HE 208/1992 vp./A 6, s. 3 ja 5–7 sekä laki verotuslain muuttamisesta (1992/1548) 34 § 1 mom, 63 §, 92 § 5 mom ja 93 § 1 mom sekä nyt kumottu 93 a § 2 mom (1987/74).

[100] Ks. HE 208/1992 vp./A 6, s. 6 ja 7 sekä VerL 59 ja 91 § (1992/1548).

[101] Ks. KM 1992: 7 s. 128, 129, 142 ja 143, HE 208/1992 vp./A 6, s. 6 ja 7 sekä VerL 77 a, 83 b ja 93 b § (1992/1548). Vrt. tappiontasauksesta tuloverotuksessa annetun lain (1968/362) 8 §. Ks. myös VerMenL (1995/1558) 96 § 6 kohta, joka rajoittaa muutoksenhakuoikeutta verovuodelta 1994 tai tätä aikaisemmilta vuosilta vahvistettujen tappioiden osalta.

3.6.4. Verotuksen oikaisulautakuntien perustaminen

Verotuksen oikaisu- ja muutoksenhakumenettelyä kehittämään asetettiin 24.1.1990 verotuksen oikeussuojatoimikunta, jonka keskeisenä tehtävänä oli tutkia mahdollisuuksia yhdistää veronoikaisu- ja tutkijalautakuntamenettely. Toimikunta totesi mietinnössään, että muutoksenhakumenettelystä oli luotava sellainen, että syntyneet virheet voitiin korjata mahdollisimman aikaisessa vaiheessa ja että järjestelmä oli muutenkin selkeä ja tehokas[102]. Verotuksen oikeussuojatoimikunnan työtä jatkoi verotuksen muutoksenhakujärjestelmän uudistamistyöryhmä. Työryhmän mietinnön mukaan verovelvollisten oikeusturvan takaamiseksi oli tärkeää, että asianosaiset saivat riittävän tosiasiaselvityksen pohjalta annetun perustellun päätöksen, ennen kuin asiasta valitettiin hallintotuomioistuimeen[103]. Veromuistutusmenettelyn merkitystä olivat vähentäneet veronoikaisumenettelyn laajentaminen sekä varhennettujen verolippujen käyttöönotto. Viimeksi mainittujen ansiosta selviä virheitä voitiin vapaamuotoisesti korjata jo ennen verotuksen päättymistä. Vuonna 1991 veromuistutusten määrä oli noin puolet vuoden 1988 määrästä[104].

Valmistelutyön pohjalta hallitus esitti eduskunnalle, että verolautakunnat olisi muutettu yksinomaan veronoikaisuvaatimuksia käsitteleviksi toimielimiksi ja että veronoikaisumenettelyn kanssa rinnakkaisesta veromuistutusmenettelystä tutkijalautakunnissa olisi luovuttu. Verotukseen olisi siten aina tullut ensin hakea muutosta tekemällä oikaisuvaatimus verolautakunnalle ja vasta verolautakunnan päätöksestä olisi voinut hakea muutosta valittamalla lääninoikeuteen[105]. Eduskuntakäsittelyn aikana hallituksen esitykseen ei tehty monia periaatteellisia muutoksia. Oikaisuvaatimusten käsittely annettiin kuitenkin verolautakuntien sijasta verotuksen oikaisulautakunnille, jolloin tuloverotuksen alkuajoilta periytynyt verolautakunta -nimike poistui kokonaan. Nimikkeen vaihdoksesta huolimatta yhtäläisyydet verotuksen oikaisulautakuntien ja verolautakuntien välillä säilyivät eduskuntakäsittelyn aikana[106].

Verotuksen oikaisulautakunnista muodostettiin veropiirikohtaisia. Alueellista laajennusta perusteltiin sillä, että näin oikaisulautakunnan asiantuntemus voitiin turvata kuntakohtaisia verolautakuntia paremmin. Verolautakuntien tapaan oikaisu-

---

[102] Ks. KM 1992:7 s. 1.
[103] Ks. LAVO 4/1993 s. 15.
[104] Ks. HE 122/1993 vp./A 3, s. 2.
[105] Sama ajatus oli esitetty jo verohallinnon lautakuntatoimikunnan mietinnössä. Ks. HE 122/1993 vp./A 3, s. 1, KM 1984: 28 s. 103, 104 ja 106–110 sekä KM 1992: 7 s. 133–140.
[106] Perintö- ja lahjaverolain menettelysäännökset saatettiin yhdenmukaisiksi tulo- ja varallisuusverotuksessa sovellettujen menettelysäännösten kanssa 29.4.1994 annetulla lailla (1994/318). Tällöin perintöverolautakunnat lakkautettiin. Perintö- ja lahjaverotuksen toimitti aina verotoimisto. Verovelvollinen tai valtionasiamies sai hakea muutosta verotuksen oikaisulautakunnalta kirjallisella oikaisuvaatimuksella, jollei asiaa ollut valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu. Verovelvollinen tai valtionasiamies saattoi hakea oikaisuvaatimuksen johdosta annettuun päätökseen muutosta valittamalla lääninoikeuteen. Ks. lisäksi laki verotuslain 85 §:n muuttamisesta (1994/319).

lautakunnat saattoivat toimia jaostoihin jakautuneena. Oikaisulautakunnan puheenjohtajana toimi vanhaan tapaan veropiirin verojohtaja. Lakiin lisättiin säännös, jonka mukaan verojohtajan estyneenä ollessa oikaisulautakunnan puheenjohtajana saattoi toimia myös lääninveroviraston määräämä muu verotoimiston virkamies. Oikaisulautakunnassa oli puheenjohtajan lisäksi vähintään yksi vaarapuheenjohtaja sekä jokaisesta veropiiriin kuuluvasta kunnasta vähintään kolme muuta jäsentä. Vaatimus yhdestä varapuheenjohtajasta merkitsi sitä, että jostakin veropiiriin kuuluvasta kunnasta oli valittava vähintään 4 jäsentä. Jäsenten kuntakohtaisuutta perusteltiin sillä, että se takasi pienten kuntien edustuksen ja mahdollisti kuntakohtaiset jaostot. Oikaisulautakunnan jäsenten lukumäärästä päätti kunnanhallituksia kuultuaan lääninverovirasto[107]. Verotuksen kansanvaltaisuuden ja viranomaisten paikallistuntemuksen vaatimukset näkyivät vielä selvästi oikaisulautakuntien kokoonpanossa ja valintatavassa.

Kunnanvaltuustot valitsivat oikaisulautakuntienkin jäsenet varamiehineen puheenjohtajaa lukuun ottamatta. *Eri veronmaksajaryhmien edustuksen* turvaamiseksi lakiin lisättiin säännös, jonka mukaan kunnanvaltuuston tuli lautakunnan jäseniä valitessaan soveltuvin osin noudattaa, mitä kunnallislaissa (1976/953) säädettiin yhteisistä toimielimistä. Oikaisulautakunnille annettiin suhteellisen laaja valta järjestää toimintansa parhaaksi katsomallaan tavalla. Kunnanvaltuustoilla ei enää ollut edellytyksiä valita usean kunnan edustajista koostuvan lautakunnan varapuheenjohtajia, joten tämä tehtävä siirtyi lautakunnalle. Oikaisulautakunta päätti myös, kuka varapuheenjohtajista toimi koko lautakunnan puheenjohtajana verojohtajan ja lääninveroviraston määräämän sijaisen estyneenä ollessa. Aikaisemmin verolautakuntien jaostojen lukumäärästä oli päättänyt verohallitus. Verotuksen oikaisulautakunta päätti itse jaostojensa lukumäärästä. Se päätti myös tehtäväjaosta eri jaostojen kesken sekä jaostojen jäsenistä. Yksittäisten kuntien vaikutusvalta turvattiin siten, että verotuksen oikaisulautakunnassa oli kuntakohtainen jaosto, jos kunnanhallitus sitä asianomaisen kunnan osalta esitti. Tämän vastapainona laki mahdollisti myös asiaryhmittäin toimivat oikaisulautakunnat. Verolautakuntien jaostojen tapaan oikaisulautakunnan jaostossa tuli puheenjohtajan lisäksi olla vähintään kolme muuta jäsentä. Jaoston puheenjohtajana toimi verojohtaja tai hänen estyneenä ollessaan lääninveroviraston määräämä muu verotoimiston virkamies tai, jos kumpi-

---

[107] Hallituksen esityksen mukaan verolautakunnassa olisi ollut jokaisesta veropiiriin kuuluvasta kunnasta vähintään kaksi jäsentä. Ks. HE 122/1993 vp./A 3, s. 6 ja 7 sekä VerL 6 ja 7 § sekä 8 § 1 mom (1993/963).

Puheenjohtajan sijaista koskenut ilmaisu ”muu verotoimiston virkamies” korvattiin pian ilmaisulla ”muu verohallinnon virkamies”. Tämän arveltiin joustavoittavan lautakunnan toimintaa varsinaisen puheenjohtajan esteellisyystilanteissa. Samassa yhteydessä verojohtajan virkanimikkeen käyttöalaa laajennettiin niin, että verojohtajan nimike voitiin ottaa käyttöön myös muiden lääninveroviraston tulosyksiköiden päälliköiden kuin verotoimistojen verojohtajien virkanimikkeenä. Lainsäädännössä olevat viittaukset verojohtajaan tarkoittivat aina verotoimiston päällikkönä toimivaa veropiirin verojohtajaa. Ks. HE 276/1994 vp./A 8, s. 9 ja 14 sekä laki verotuslain muuttamisesta (1994/1225) 8 ja 143 §.

kaan näistä ei toiminut jaoston puheenjohtajana, se varapuheenjohtajista, jonka verotuksen oikaisulautakunta määräsi. Verolautakunnan ja sen jaoston tapaan verotuksen oikaisulautakunta ja sen jaosto olivat päätösvaltaisia, kun läsnä oli puheenjohtajana toimivan lisäksi enemmän kuin puolet lautakunnan tai sen jaoston muista jäsenistä[108].

Verotuksen oikaisulautakunnat perivät verolautakunnilta näiden käytössä olleet asian selvityskeinot. Näin ollen verojohtaja tai verotuksen oikaisulautakunnan jaoston puheenjohtaja saattoi lautakunnan puolesta mm. pyytää verovelvolliselta veroilmoitusta täydentäviä tietoja ja selvityksiä, toimituttaa verovelvollisen verotarkastuksen, vaatia eri viranomaisilta, henkilöiltä ja yhteisöiltä asian ratkaisun kannalta tarpeellisia tietoja ja tarkastuttaa näiden hallussa olevia liike- ja muita asiakirjoja[109].

Verotuksen oikaisulautakuntien perustaminen merkitsi sitä, että *verotuksen toimittaminen ja tähän liittyvä asian tutkiminen siirtyi kokonaisuudessaan luottamushenkilöiltä virkamiehille*. Tämän seurauksena ei enää voida puhua kaksiasianosaissuhteesta ainakaan tavanomaisessa merkityksessä. Uudistusta perusteltiin hallituksen esityksessä sillä, että kuntakohtaiset verolautakunnat eivät enää olleet verotuksen toimittamisen kannalta tarpeellisia, koska vain harvoissa poikkeustapauksissa paikallistuntemuksella oli ratkaiseva merkitys verotuspäätöstä tehtäessä. Verovelvollisilta itseltään sekä muilta saatavat ilmoitukset olivat pitkälti korvanneet paikallistuntemuksen merkityksen. Verotoimiston toimivaltaan kuului toimittaa säännönmukainen verotus, jälkiverotus, verotuslain 82 ja 82 a §:ssä tarkoitettu veronoikaisu, maksuunpanon oikaisu ja muutoksenhakuviranomaisen verotoimistolle uudelleen käsiteltäväksi palauttama verotus sekä vahvistaa tappio. Verotusta toimittaessaan verotoimiston tuli tarvittaessa hankkia ratkaisun kannalta tarpeelliset täydentävät tiedot ja selvitykset[110].

Verotuksen toimittamisen siirtyminen yksinomaan verotoimistojen tehtäväksi merkitsi jonkinasteista ensi asteen *pöytäkirjaamismenettelyn ja perusteluvelvollisuuden taantumista*. Verotoimistoilla ei ollut velvollisuutta laatia verotuksesta erityistä pöytäkirjaa, vaan sen korvasivat aikaisemmin verolautakuntien pöytäkirjan liiteaineiston muodostaneet veroilmoitukset, perustelut, laskelmat ja muut asiakirjoihin tehdyt merkinnät. Verotoimiston oli tullut aikaisemmin tehdä verolautakunnassa käsiteltävässä asiassa täsmällinen ehdotus verotuksen toimittamisesta. Nyt ehdotusmenettely loppui. Mikäli verotus oli toimitettu verotusasetuksessa erikseen lueteltuja erityisiä verotusmuotoja käyttäen tai verovelvolliselle oli määrätty veronkorotus taikka mikäli verovelvollisen oikeusturvan katsottiin sitä muutoin vaativan,

---

[108] Hallituksen esityksessä jaoston vähimmäismääräksi esitettiin puheenjohtajan lisäksi kaksi muuta jäsentä. Ks. HE 122/1993 vp./A 3, s. 7 sekä VerL 8 § 2–4 mom, 9, 14, 17 ja 19 § (1993/963).

[109] Ks. VerL 40 (1993/963), 43 (1993/963), 43 a (1992/1548), 46 (1967/547 ja 1993/963), 48, 49 ja 52 § (1958/482).

[110] Ks. HE 122/1993 vp./A 3, s. 4, laki verotuslain muuttamisesta (1993/963) 63, 63 a, 68, 71 ja 77 b § sekä VerA 39 § 1 mom (1993/1561).

oli syy veroilmoituksesta poikkeamiseen sovellettuine lainkohtineen entiseen tapaan merkittävä verotusasiakirjoihin[111].

Verotuksen oikaisulautakuntien perustamisen myötä oikaisumenettelyn kanssa rinnakkainen, tuloverotuksen alkuajoilta periytynyt veromuistutusmenettely tutkijalautakuntiin kävi tarpeettomaksi, minkä vuoksi tutkijalautakuntaa koskevat säännökset voitiin kumota. Oikaisumenettely erosi muistutusmenettelystä siinä, että verotuspäätöstä koskevassa *muutoksenhaussa oli aina ensimmäisenä vaiheena oikaisuvaatimus verotuksen oikaisulautakunnalle*. Oikaisumenettelyä ei ulotettu koskemaan VeroUL:n mukaisia perustevalituksia[112]. Uudistuksen tavoitteena oli, että verotuksessa havaitut virheet voitiin korjata mahdollisimman aikaisin, nopeasti ja joustavasti. Tämän vuoksi verotoimisto saattoi ratkaista muun kuin veronsaajaa edustavan viranomaisen oikaisuvaatimuksen siltä osin, kuin esitetty vaatimus hyväksyttiin kokonaan. Hallituksen esityksessä uudistuksen uskottiin luovan hyvät edellytykset sille, että asianosaiset esittäisivät riittävän selvityksen jo oikaisuvaatimusvaiheessa eikä vasta hallintotuomioistuimessa[113].

Vero- ja tutkijalautakuntien aikaisemmin pitämän pöytäkirjan korvasi verotuksen oikaisulautakunnassa laadittu pöytäkirja. Pöytäkirjan laatimisvelvollisuus kuului oikaisulautakunnassa tai sen jaostossa asian esittelijänä toimineelle verojohtajalle tai lääninveroviraston määräämälle verojohtajan sijaiselle. Oikaisulautakunnan tai sen jaoston pöytäkirjan sisältövaatimukset olivat samanlaiset kuin verolautakunnalla tai sen jaostolla aikaisemmin. Pöytäkirjaan tuli näin ollen merkitä mm. äänestykset ja äänestysten johdosta tehdyt päätökset. Oikaisuvaatimus ja siihen annettu päätös perusteluineen muodostivat pöytäkirjan liitteen[114].

Verotuslain veronoikaisua koskevat säännökset ryhmiteltiin nyt siten, että verovelvollisen vahingoksi ja eduksi toimitettavasta veronoikaisusta säädettiin eri pykälissä. Verotuslain 82 §:ssä tarkoitettu veronoikaisu verovelvollisen vahingoksi voitiin tehdä samanlaisin edellytyksin, kuin aikaisemminkin. Verotuslain 82 a §:ssä tarkoitettu veronoikaisu verovelvollisen eduksi koski lähinnä viranomaisaloitteista veronoikaisua sekä tapauksia, joissa verotusta oikaistiin verovelvollisen suullisesti esittämän tai nimenomaisesti verotoimistolle osoittaman kirjallisen oikaisuvaati-

---

[111] Ks. VerA 39 § 2 mom (1993/1561).
[112] Ks. KHO 1998:22.
[113] Ks. HE 122/1993 vp./A 3, s. 9 ja 10 sekä laki verotuslain muuttamisesta (1993/963) 72 a §. Lailla kumottiin mm. tutkijalautakuntaa koskeneet 23–26 §. Verotusasetuksen muuttamisesta annetulla asetuksella (1993/1561) kumottiin mm. tutkijalautakuntaa koskeneet 18 ja 19 §.
[114] Verotuslain 58 §:ssä säädettiin siitä, miten päätös muodostui, jos asiassa ilmaantui eri mielipiteitä. Verotuslaissa ei kuitenkaan ollut säännöksiä itse äänestysmenettelystä. Näin ollen tältä osin jouduttiin turvautumaan, kuten nykyisinkin, soveltuvin osin OK 23 luvun säännöksiin. Äänestys toimitetaan oikaisulautakunnassa siten, että kukin jäsen lausuu vuorollaan perustellun mielipiteensä. Äänestyksessä eri mielipiteitä ei aseteta kutakin erikseen vastakkain, vaan äänestys tapahtuu yhdellä kertaa. Äänestysmenettelystä johtuen oikaisulautakunnan kokouksen pöytäkirjaan ei voi jättää ns. eriävää mielipidettä. Ks. VerA 8 § 5 kohta, 9 § 2 mom, 12 § (1993/1561), VerL 58 §:ää asiallisesti vastaava VerMenL 74 § ja VeroH ohje 21.9.1998/3079/03/98 s. 13 ja 14. Vrt. VerA 9 § 2 kohta, 12 ja 19 § alkuperäisessä muodossaan.

muksen perusteella. Aina muulloin, kun oikaisua oli vaadittu kirjallisesti, tuli asia käsitellä verotuslain 92 §:ssä tarkoitetussa järjestyksessä. Verotusta ei edelleenkään voitu oikaista, jos asia oli jo ratkaistu valitukseen annetulla päätöksellä. Sen sijaan esim. jälkiverotus- tai verotuslain 92 §:ssä tarkoitettuun kirjalliseen oikaisuvaatimukseen annettu päätös ei estänyt oikaisemasta verotusta. Tosin esim. viimeksi mainittua päätöstä voitiin yleensä oikaista verovelvollisen vahingoksi vain sillä perusteella, että päätöksessä oli laskuvirhe tai siihen verrattava erehdys. Maksuunpanon oikaisusta säädettiin verotuslain 82 b §:ssä. Se voitiin toimittaa entisin edellytyksin verovelvollisen kirjallisesta vaatimuksesta tai viranomaisen aloitteesta[115].

Verotuksen oikaisulautakunnan tuli kirjallisen oikaisuvaatimuksen saatuaan hankkia kaikki asian ratkaisemisen kannalta tarpeelliset lisäselvitykset. *Asioiden varhaisessa vaiheessa tapahtuvan selvittämisen* arveltiin vähentävän hallintotuomioistuimiin saapuvien valitusasioiden lukumäärää sekä nopeuttavan asioiden jatkokäsittelyä. Oikaisuasioiden käsittelyyn oikaisulautakunnissa tulivat sovellettaviksi hallintomenettelylain (1982/598) säännökset. Näin ollen mm. HMenL:n kuulemista, päätöksen perustelemista ja asian selvittämistä koskevat säännökset täydensivät oikaisulautakunnissakin verotuslain ja -asetuksen vastaavia säännöksiä. Oikaisuvaatimuksen käsittely on luonteeltaan hallinnon sisäinen muutoksenhakuvaihe. Sitä ei tule sekoittaa HMenL:ssa tarkoitettuun asia- tai kirjoitusvirheen korjaamiseen[116].

Oikaisuvaatimus tehtiin sen veropiirin verotuksen oikaisulautakunnalle, jonka alueella toimitettua verotusta oikaisuvaatimus koski. Oikaisuvaatimuksen tekemiselle varatut 5 vuoden ja 6 kuukauden määräajat vastasivat aikaisempia verovelvolliselle ja veronsaajaa edustavalle viranomaiselle varattuja muutoksenhakuaikoja. Aikaisemmin veronoikaisun ja maksuunpanon oikaisun yhteydessä oli säädetty erityisestä 60 päivän määräajasta. Tämä määräaika siirrettiin nyt koskemaan kirjallista oikaisuvaatimusta. Näin ollen jälkiverotusta, veronoikaisua, maksuunpanon oikaisua ja uudelleen toimitettavaksi palautettua verotusta koskevasta verotoimiston päätöksestä voitiin aina tehdä kirjallinen oikaisuvaatimus 60 päivän kuluessa tiedoksisaantipäivästä lukien. Veronsaajaa edustavan asiamiehen osalta määräaika luettiin kuitenkin päätöksen tekemisestä. Verotuksen oikaisulautakunnalle ei, toisin kuin verolautakunnalle aikaisemmin, asetettu määräaikaa oikaisuvaatimusten käsittelylle. Oikaisuvaatimukset tuli luonnollisesti käsitellä mahdollisimman nopeasti, mutta kulloinenkin käsittelyaika määräytyi asian erityispiirteiden mukaan[117].

---

[115] Ks. HE 122/1993 vp./A 3, s. 11, Andersson: 1996 s. 74 ja 75 sekä Myrsky–Linnakangas:1996 s. 113.

[116] Ks. HE 122/1993 vp./A 3, s. 11. Jatkomuutoksenhakua lääninoikeuteen koskevat VerL 93 ja 93 a § (1993/963) säilyivät perusperiaatteiltaan ennallaan.

[117] Laki 1993/963 tuli voimaan 1.1.1994. Ennen tätä lääninverolautakunnissa tai tutkijalautakunnissa ratkaistuista asioista voitiin lain voimaantulosäännöksen mukaan valittaa suoraan lääninoikeuteen ilman oikaisukäsittelyä. Lain voimaantulosäännöksen tulkintaa selventävät verohallituksen muistio 31.12.1993, D:14621/1/34/93 sekä verohallituksen tiedote lääninverovirastoille 17.1.1993. Ks. lisäksi HE 122/1993 vp./A 3, s. 11 ja 12 sekä VerL 92 ja 92 a § (1993/963).

Silloin kun verovelvollinen oli hakenut suoraan muutosta valittamalla lääninoikeuteen, valitus siirrettiin viran puolesta verotuksen oikaisulautakunnalle oikaisuvaatimuksena käsiteltäväksi. Valituksen tutkimatta jättämisestä tai asian siirtämisestä ei tällöin tehty erillistä päätöstä. Oikaisuvaatimuksen katsottiin tulleen vireille silloin, kun valitus oli saapunut verotoimistoon tai lääninoikeuteen. Siirtomenettely ei koskenut veronsaajan tekemiä valituksia. Mikäli verotusta oikaistaessa havaittiin, että vero oli määrätty väärässä verotuspaikassa, verotuksen oikaisulautakunta tai verotoimisto saattoi viran puolesta siirtää verotuksen toimivaltaiselle verotoimistolle. Verotuksen oikaisulautakunta ja verotoimisto perivät näin aikaisemmalle oikaisuelimelle, verolautakunnalle kuuluneen toimivallan[118].

3.6.5. Asiamiesjärjestelmän uudistaminen

Kunnan- ja valtionasiamiehet olivat toimineet määrätyn kunnan verolautakunnassa. Verotuksen oikaisulautakuntia perustettaessa asiamiesjärjestelmää ei uudistettu välittömästi. Tämä merkitsi sitä, että asiamiehet määrättiin aluksi valvomaan veronsaajien etua tietyssä verotuksen oikaisulautakunnassa tai sen jaostossa[119].

Lyhyen valmisteluvaiheen jälkeen asiamies- ja oikaisulautakuntajärjestelmä yhteensovitettiin. Koska verotuksen oikaisulautakunnat oli muutettu veropiirikohtaisiksi, myös valtion- ja kunnanasiamiehet ryhdyttiin määräämään veropiiriin. Kunnanasiamiehellä oli edelleenkin toimivalta vain sen kunnan asioihin, jonka kunnanhallitus oli hänet määrännyt. Säännös asiamiehen määräämisestä oikaisulautakunnan jaostoon poistettiin laista tarpeettomana. Uudistuksella pyrittiin kehittämään asiamiesjärjestelmää siten, että asiamiesten tehtäviä olisi yhä useammin hoitanut *päätoiminen virkamies*. Päätoimisuuden uskottiin parantavan asiamiesten valmiuksia suoriutua tehtävistään. Tavoitteeseen pyrittiin etenkin valtionasiamiesten, verotusasiamiesten ja tarkastusasiamiesten osalta. Laissa tavoite ilmoitettiin siten, että em. asiamiesten tehtäviin voitiin määrätä yksi tai useampi verohallinnon virkamies tai muu henkilö. Asiamiesten ammattitaidon paraneminen mahdollisti sen, että samalle asiamiehelle voitiin antaa oikeus toimia veronsaajien edunvalvojana kaikissa muutoksenhakuprosessin eri vaiheissa. Siten tarkastusasiamiehenä saattoi toimia sellainen henkilö, joka oli aikaisemmin toiminut samassa asiassa valtion-, kunnan- tai verotusasiamiehenä. Teknisesti muutos toteutettiin siten, että tarkastusasiamieheen ei enää sovellettu samoja esteellisyyssäännöksiä kuin lääninoikeuden jäseniin, vaan HMenL:n esteellisyyssäännöksiä. Ne mahdollistivat OK:n määräyksiin verrattuna väljemmän suhtautumisen ns. toisen asteen jääviyteen. Tulo- ja varallisuusverotuksessa valtion etua valvovat asiamiehet määräsi

[118] Ks. VerL 93 c ja 97 § (1993/963) ja vrt. asiallisesti saman sisältöiset VerMenL 68 § ja 79 § 1 mom (1998/505).
[119] Ks. VerL 11 § (1993/963).

aikaisemminkin tehtäväänsä lääninverovirasto tarkastusasiamiestä lukuun ottamatta. Nyt myös tarkastusasiamiehen määrääminen siirrettiin verohallitukselta lääninveroviraston tehtäväksi[120].

Valtion- ja kunnanasiamiehellä oli ollut oikeus olla läsnä verolautakunnan kokouksessa ja ottaa siellä osaa keskusteluun. Verovelvollisilla ei ollut vastaavaa oikeutta. Verolautakunnat olivat muuttuneet verotuksen oikaisulautakunniksi, joiden yksinomaisena tehtävänä oli käsitellä oikaisuvaatimuksia. Järjestelmän uskottavuuden kannalta oli tärkeää, että veronsaajia edustavat asiamiehet ja verovelvolliset saivat tasapuolisen käsittelyn oikaisulautakunnissa. Valtion- ja kunnanasiamiehet saattoivat myös tehdä oikaisuvaatimuksia oikaisulautakunnalle, joten heidän yksinomainen läsnäolo-oikeutensa lautakunnan kokouksissa olisi vaarantanut lautakuntien puolueettomuuden ja tasapainoisen kaksiasianosaissuhteen toteutumisen. Näistä syistä *valtion- ja kunnanasiamiesten oikeus osallistua oikaisulautakuntien kokouksiin poistettiin.* Valtion- tai kunnanasiamies ei voinut enää vaatia oikaisulautakunnan jaostossa käsiteltävän asian siirtämistä lautakunnan ratkaistavaksi[121].

3.7. VIRKA-APUA, RANGAISTUSSÄÄNNÖKSIÄ JA VEROTUSTIETOJEN LUOVUTTAMISTA SEKÄ SALASSAPITOA KOSKEVIA MUUTOKSIA

Verotuslakiin TOL:sta periytynyttä virka-apua koskevaa säännöstä muutettiin siten, että vero- ja muutoksenhakuviranomaisille antoi virka-apua kulloinkin toimivaltainen poliisiviranomainen. Tämä tehtävä ei siten enää kuulunut osaksikaan ulosotonhaltijalle. Laista poistettiin maininta ulosotonhaltijan mahdollisuudesta asettaa uhkasakko ilmoittamisvelvollisuutensa laiminlyöneelle ja tämä tehtävä siirrettiin verohallitukselle. Lain aikaisemman sanamuodon mukaan uhkasakko olisi voitu asettaa myös verovelvolliselle, vaikkei tätä mahdollisuutta ilmeisesti verotuslain voimassaollessa käytettykään. Nyt tämä mahdollisuus nimenomaisesti poistettiin laista. Verohallituksen uhkasakon asettamista koskevaan päätökseen ei saanut hakea muutosta. Valitusoikeuden kaventaminen johtui siitä, että aikaisemmin uhkasakon asettamispäätöksestä valittamalla asianosainen oli saattanut pitkittää menettelyä jopa useita vuosia. Valituksen vireilläolo vaikeutti mahdollisen verorikoksen selvittämiseen tähtääviä tutkimuksia ja veron perintää sekä saattoi kokonaan estää jälki-

---

[120] Ks. KM 1981: 64 s. 75, KM 1992: 7 s. 135, HE 276/1994 vp./A 8, s. 2, 3, 9 ja 10 sekä VerL 11, 21, 28 ja 32 § (1994/1225). Vrt. LOL (1974/1021) 23 § ja KHO 21.8.1986 t:3075.

[121] Ks. HE 276/1994 vp./A 8, s. 2 ja 9, VerL 12 ja 18 § (1994/1225) sekä VerA 12 § 1 mom 2 kohta (1994/1489). Asianosaiset saattoivat entiseen tapaan osallistua asian käsittelyyn, kun heidän aloitteestaan kuultiin todistajia yleisessä alioikeudessa oikaisulautakunnassa vireillä olleessa asiassa. Ks. VerA 10 § 2 kohta ja 11 § 2 kohta (1993/1561).

verotuksen toimittamisen määräajan umpeuduttua. Uhkasakon määräämispäätökseen voitiin edelleen hakea muutosta[122].

Verotuslakiin sisältyi viittaussäännös mm. rikoslain veropetosta koskeviin säännöksiin sekä rangaistusmääräys koskien muilta kuin verovelvollisilta saatavien asiakirjojen ja erilaisten tietojen toimittamisen sekä tällaiselle ilmoitus- tai tiedonantovelvolliselle asetetun määräajan laiminlyömistä. Rangaistussäännökset olivat ehdottomia eivätkä jättäneet veroviranomaisille harkintavaltaa rikosilmoituksen tekemisessä silloin, kun oli perusteltua aihetta epäillä rikoksen tapahtuneen. Verotuslakia muutettiin siten, että veroviranomaisten harkintavapautta lisättiin. Veroviranomainen saattoi em. rikosten kohdalla lieventävien olosuhteiden vallitessa olla ryhtymättä toimenpiteisiin rikkoneen saattamiseksi syytteeseen. Asian arvosteluun vaikutti myös määrätty veronkorotus[123].

Rikoslainsäädännön kokonaisuudistuksen ensimmäisessä vaiheessa luovuttiin selvyyssyistä veropetoksen erillisestä määrittelystä verotuslaissa. Siinä tyydyttiin nyt vain viittaamaan uusittuihin RL:n veropetosta koskeviin rangaistussäännöksiin. Ehkä tärkein veropetosta koskeva muutos toteutettiin tällöin siten, että rangaistavuus ulotettiin koskemaan tapauksia, joissa henkilö veroa välttääkseen viranomaisen kehotuksesta huolimatta jätti antamatta veroilmoituksen tai muun verotusta varten säädetyn tai vaaditun ilmoituksen ja siten aiheutti veron määräämättä jättämisen tai sen määräämisen liian alhaiseksi (passiivinen veropetos). Sisällykseltään väärän kirjallisen todistuksen antamista viranomaiselle ja perättömän lausuman antamista KHO:ssa tai LO:ssa koskeva verotuslain 122 § kumottiin kokonaisuudessaan. Edes viittaussäännöstä ei tältä osin katsottu tarpeelliseksi, koska se saattoi aiheuttaa turhia tulkintaongelmia[124].

Verotuslakiin periytyi TOL:sta määräys, joka kielsi antamasta sivullisten nähtäväksi tietoja ja asiakirjoja, jotka oli esitetty ilmoittamisvelvollisuuden täyttämi-

---

[122] Ks. HE 201/1977 vp./A 3, s. 6 ja 7 sekä laki verotuslain muuttamisesta (1977/1002) 142 §. Vrt. TOL 126 § ja Rekola:1947 s. 619. Ks. myös seuraavat oikeustapaukset: KHO 1981 II 120 a, jonka mukaan nimismiehen päätös, joka koski virka-avun antamista verotarkastajalle, oli valituskelpoinen; KHO 1985 II 22, jossa pankin vastustuksesta huolimatta ei ollut esitetty mitään perustetta sille, että lääninveroviraston pankilta sen verotarkastusta varten vaatimat asiakirjat saattaisivat VerL 43 §:ssä tarkoitetuin tavoin olla tarpeen sanotun verotarkastuksen suorittamiseksi. Tämän vuoksi ei ollut edellytyksiä antaa lääninveroviraston VerL 142 §:n 1 mom nojalla poliisilaitokselta pyytämää virka-apua; KHO 1989 A 8, jossa poliisin tuli antaa verohallituksen hakemuksesta virka-apua liikevaihtoverovelvollisen yhtiön sisäisen tarkastuksen tarkastuskertomusten esittämisvelvollisuuden toteuttamiseksi, kun yhtiö oli kieltäytynyt luovuttamasta tarkastuskertomuksia liikevaihtoverotarkastusta suorittamassa olleille verohallituksen tarkastajille.

[123] Ks. Andersson: 1979 s. 207, HE 229/1980 vp./A 3 ja laki verotuslain 121 ja 123 §:n muuttamisesta (1981/434).

[124] Ks. HE 66/1988 vp./A 2, s. 195 ja 196, laki verotuslain muuttamisesta (1990/775), laki rikoslain muuttamisesta 29 luku 1-3 § (1990/769), Andersson: 1990 s. 212–216 ja Myrsky–Linnakangas: 1996 s. 90 ja 91. Nykyisin veropetoksen rangaistavuuden edellytyksenä ei enää ole, että laiminlyönti tapahtuu viranomaisen kehotuksesta huolimatta. Ks. laki rikoslain 29 luvun 1 §:n muuttamisesta (1997/1228), Lehtonen: 1998(a) s. 67 ss. ja Lehtonen: 1998(b).

seksi. Veroilmoitukset sekä muut veroviranomaisille kertyneet asiakirjat oli kuitenkin annettava asianomaisen viranomaisen tai sen edustajan käytettäviksi verotuksen valvontaa, veron perimistä, verotuksesta tehtyjen valitusten tutkimista ja syytteeseen saattamista varten. Verotustietojen luovutus oli myös mahdollista tilastointia ja tieteellistä tutkimusta varten. Määräyksiä tulkittiin varsin tiukasti. Verotustietoja ei esim. katsottu voitavan antaa muun rikoksen kuin verorikoksen tutkimista ja syytteeseen asettamista varten[125].

Yhteiskunnan eri toiminnot kävivät entistä riippuvaisemmiksi verovelvollisten taloudellisten olosuhteiden tuntemuksesta. Veroviranomaisille oli vähitellen luotu varsin tehokas koneisto tarvittavan informaation hankkimiseen, mitä saattoivat hyödyntää myös muut tahot. Siten kävi välttämättömäksi luopua tuloverotuksen alkuajoilta periytyneestä tiukasta verotustietojen luovutuskiellosta. On myös muistettava, että molempiin suuntiin tapahtuva tietojenvaihto palvelee yleensä tehokkaammin kumpaakin osapuolta. Verotuslain muutoksella muun muassa poliisi, syyttäjä, ulosottoviranomainen sekä tuomioistuimen määräämä pesänselvittäjä ja pesänjakaja oikeutettiin saamaan verotustietoja laissa nimenomaisesti säädettyyn käyttötarkoitukseen, kuten rikostutkintaa, päiväsakon suuruuden määräämistä, ulosottoa sekä osituksen ja perinnönjaon toimittamista varten. Valtion ja kuntien viranomaisille sekä julkisyhteisöille annettiin oikeus saada verohallitukselta rekisterien ja tilastojen pitämisessä tarvittavia tunnistamistietoja. Verohallitus saattoi erityisistä syistä määrätä verotusasiakirjoista ilmeneviä tietoja annettavaksi valtion ja kunnan viranomaisille sekä julkisyhteisöille myös muuhun kuin laissa nimenomaisesti säädettyyn käyttötarkoitukseen, kuten esimerkiksi kuntien viranomaisille katumaksun määräämistä varten[126].

Verotustietojen luovutusoikeuden laajentuessa tietoja saattoi joutua enenevässä määrin myös yksityisten henkilöiden haltuun. Näillä oli jo ennestään verotuslain 133 §:n nojalla vaitiolovelvollisuus saamiinsa tietoihin nähden. Verotuslain rangaistussäännökset koskivat kuitenkin vain virkamiehiä. Tämän vuoksi lakiin lisättiin uusi rangaistusmääräys, jolla vaitiolovelvollisuuden rikkominen tehtiin myös yksityisten henkilöiden osalta rangaistavaksi[127].

Verotuslain 124 §:ssä oli aluksi verotusta toimittavan ja muun virkamiehen lainvastaista menettelyä tai velvollisuuden laiminlyöntiä sekä salassa pidettävän tiedon ilmaisemista koskeva rangaistussäännös, jossa viitattiin rikoslain 40 lukuun. Epäselvyyttä ilmeni sen suhteen, oliko verotuslaissa säädetyillä tunnusmerkistöillä itsenäistä vaikutusta. Tulkintaerimielisyyksien poistamiseksi verotuslain erillisistä tunnusmerkistöistä luovuttiin virkarikoslainsäädännön kokonaisuudistuksen yhteydessä. Lainkohtaan jätettiin pelkkä viittaus RL:n uusittui-

---

[125] Ks. VerL 132 § (1958/482) ja KM 1976: 19 s. 64–66. Vrt. TOL 121 §.

[126] Ks. HE 146/1979 vp./A 2, VerL 132 § (1980/361) ja KKO 1989:6, jossa lääninveroviraston verotarkastajalla A:lla oli veron perimistä varten hallussaan osakeyhtiön kirjanpitoaineisto. VerL 132 §:n mukaan veron perimistä varten veroviranomaisille kertyneet asiakirjat ovat salaisia. Sen vuoksi lainkohdassa tarkoitettujen viranomaisten ja henkilöiden lisäksi vain sillä, jolle asiakirjat kuuluvat, on oikeus saada ne käytettävikseen ja tietoja niistä. Koska yhtiön osakkeenomistajana esiintynyt B ei ollut yhtiön laillinen edustaja eikä hänellä myöskään ollut valtuutusta esiintyä yhtiön puolesta, syyllistyi A, antaessaan kirjanpitoaineiston B:n käytettäväksi, virkasalaisuuden ilmaisemiseen.

[127] Ks. LaVM 3/1980 vp./HE 146/1979 vp/C 1, VerL 124 a § (1980/361) sekä laki verotuslain 124 a §:n muuttamisesta (1995/648), joka johtui rikoslainsäädännön kokonaisuudistuksen toisen vaiheen aiheuttamista RL:n muutoksista.

hin virkamiehen ja julkisyhteisön työntekijän salassapitovelvollisuuden rikkomista koskeviin määräyksiin[128].

Verotuksen oikaisulautakuntia perustettaessa verotuslain salassapitovelvollisuutta ja sen laiminlyönnistä johtuvia rangaistusseuraamuksia koskevat säännökset ulotettiin koskemaan myös oikaisulautakuntia. Näiden jäsenten rikosoikeudellinen vastuu määräytyy samojen säännösten mukaan kuin virkamiestenkin. Verotuksen oikaisulautakunnassa salassapitovelvollisuus koskee myös kaikkea sitä, mitä kokouksen aikana on lausuttu[129].

Verotustietojen julkisuutta, salassapitoa, tietojen luovutusta ja salassapitovelvollisuuden rikkomista koskevia säännöksiä ei otettu VerMenL:iin, vaan VerL:n asianomaisia säännöksiä sovellettiin vuoden 1999 loppuun. Tämän jälkeen tuli voimaan verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta annettu laki (1999/1346)[130].

[128] Ks. HE 58/1988 vp./A 1, s. 75, VerL 124 § (1989/808) ja RL 40 luku (1989/792), etenkin sen 5 §.
[129] Ks. VerL 132 ja 133 § (1993/963) sekä VeroH ohje 21.9.1998/3079/03/98 s. 16 ja 17.
[130] Ks. HE 163/1997 vp./A 4 ja VerMenL 95 § (1995/1558, 1996/1122 ja 1997/1104).

4. Aineellisessa verolainsäädännössä ja yleisessä hallintomenettelyssä tapahtuneita muutoksia

4.1. VEROLAINSÄÄDÄNNÖN MONIMUTKAISTUMINEN

Aineellisen verolainsäädännön monimutkaistumisesta oli ollut merkkejä havaittavissa jo yhtenäisen tulokäsitteen ajalta. Tulokäsitteen eriytyminen vauhditti tätä kehitystä. Tässä yhteydessä on paikallaan lainata hallinnon oikeusturvakomitean mietintöä siltä osin, kuin siinä käsiteltiin verotuksen monimutkaisuutta: ”Tulo- ja varallisuusverolaissa, elinkeinotulon verottamisesta annetussa laissa ja maatilatalouden tuloverolaissa pääasiassa säädetyt verojärjestelmät ovat käytännössä monimutkaisia. Verotuksessa joudutaan ottamaan huomioon lukuisia tosiseikkoja, joiden verotuksellinen vaikutus on moninainen. Verotettavaa tuloa ja varallisuutta laskettaessa on siten varsin yksityiskohtaisesti otettava selvää verovelvollisen taloudelliseen asemaan vaikuttaneista seikoista.” Erityisenä verotuksen monimutkaisuutta lisäävänä tekijänä hallinnon oikeusturvakomitea mainitsi vähennysjärjestelmän[1]. Meille oli vakiintunut varsin korkea tuloverotuksen taso, jossa verotuksen oikeudenmukaista kohdentumista pyrittiin lisäämään lukuisilla vähennyksillä. Oikeudenmukaisuuden lisäämispyrkimyksistä seurasi verotuksen monimutkaisuus[2].

Vähitellen verolainsäädännöstä muodostui niin vaikeasti hallittava ja paljon selvitystyötä edellyttävä, että vaatimukset verotuksen yksinkertaistamiseksi kävivät yhä tavallisemmiksi. Henkilöverotuksen yksinkertaistamista ehdottivat lainvalmistelussa mm. verolakikomitea, välittömän verotuksen osittaisuudistustoimikunta ja perheverotuksen tarkistamistoimikunta[3]. Tuloverotuksen yksinkertaistaminen oli yksi tulo- ja varallisuusverolain (1988/1240) säätämisen keskeisistä vaikuttimista[4]. Yritysverotuksen yksinkertaistamista esitettiin lainvalmistelussa mm. yritysverotustoimikunnan välimietinnössä, yritysverotustoimikunnan mietinnössä ja yritysverotuksen kehittämislinjakomitean mietinnössä[5].

---

[1] Ks. KM 1981: 64 s. 60 ja 61 sekä Kuopus: 1988 s. 253–256.

[2] Veronoikaisu verovelvollisen hyväksi tuli käyttöön vuonna 1975. Samana vuonna yleisiä ja erityisiä vähennyksiä sekä invalidivähennystä koskevien oikaisuvaatimusten osuus kaikista oikaisuvaatimuksista oli 68 %. Ks. KM 1981: 64 s. 83–86.

[3] Keinoina luonnollisten henkilöiden verotuksen yksinkertaistamiseksi esitettiin mm. siirtymistä lopulliseen palkkaveroon. Palkkaveroksi nimitetään järjestelmää, jossa vero peritään lopullisesti palkasta toimitettavalla pidätyksellä. Veroilmoitusta ei tällöin tarvita lainkaan. Ks. KM 1961: 4 s. 229, KM 1966: B 63 s. 45 ss. ja KM 1970:B 69.

[4] Ks. HE 109/1988 vp./A 4, s. 6.

[5] Ks. KM 1979: 40 s. 3 ja 43 ss., KM 1980: 42 etenkin s. 19 ss. ja KM 1984: 54 etenkin s. 148 ss.

4.2. ERÄITÄ SOSIAALISISSA VÄHENNYKSISSÄ TAPAHTUNEITA MUUTOKSIA

> TOL:n, MKunA:n ja KKunA:n aineelliset verosäännökset korvattiin vuonna 1974 annetulla tulo- ja varallisuusverolailla (A:31.12.1974/1043). Hallituksen esityksessä tulo- ja varallisuusverolaiksi kiinnitettiin huomiota mm. verotuksen jatkuvaan monimutkaistumiseen, johon sosiaaliset vähennykset olivat yhtenä merkittävänä osasyynä. Ongelman ratkaisukeinoksi esitettiin sosiaaliavustusten merkityksen kasvattamista ja vastaavasti sosiaalisin perustein myönnettävien verovähennysten asteittaista supistamista[6].

Sosiaalisten vähennysten merkitys lisääntyi aina tulo- ja varallisuusverolain (1988/1240) säätämiseen asti. Lakia valmisteltaessa kiinnitettiin tällöin erityistä huomiota laajan vähennysjärjestelmän verotusta monimutkaistavaan vaikutukseen. Tulo- ja varallisuusverolakia säädettäessä keskeinen tavoite oli luoda yksinkertainen ja vaikutuksiltaan johdonmukainen vähennysjärjestelmä. Esimerkiksi sosiaaliset vähennykset olivat peräisin eri ajoilta, minkä vuoksi ne olivat osin päällekkäisiä. Useat sosiaaliset vähennykset oli säädetty sen vuoksi, että sosiaaliturva oli tuolloin ollut varsin kehittymätön. Sosiaaliturvan laajentaminen loi perustan luopua vähitellen sosiaalisista vähennyksistä[7].

Tulo- ja varallisuusverolakia sovellettiin ensimmäisen kerran vuodelta 1989 toimitettavassa verotuksessa. Tällöin tehtiin viran puolesta valtion- ja kunnallisverotuksen invalidivähennys, kunnallisverotuksen yksinhuoltajavähennys, perusvähennys ja lapsivähennys sekä valtionverotuksen lapsenhoitovähennys[8]. Sosiaalisten vähennysten erityispiirre virallisperiaatteen kannalta käy selvästi ilmi tapauksesta KHO 1973 II 585. Siinä verotus oli toimitettu verovelvollisen antaman veroilmoituksen mukaisesti. Verovelvollinen vaati vasta säännönmukaisen valitusajan umpeuduttua veronmaksukyvyn alentumisvähennystä. Vähennys myönnettiin verovelvolliselle perustevalituksen johdosta. Päätöstä perusteltiin mm. sillä, että verolautakunta ei ollut viran puolesta tutkinut vähennyksen edellytysten olemassaoloa. Yleensä yksittäisen uuden vähennysvaatimuksen ei katsota koskevan verotuksen perustetta[9].

---

[6] Ks. HE 40/1974 vp./A I, s. 10–12.

[7] Ks. HE 109/1988 vp./A 4, s. 1, 5, 7 ja 19. Monimutkaisen verovähennysjärjestelmän yksinkertaistaminen oli ollut erikseen esillä mm. verotuksen yksinkertaistamistoimikunnan mietinnössä ja hallinnon oikeusturvakomitean mietinnössä. Ks. KM 1969: B 12 erityisesti s. 4 ss. ja KM 1981: 64 s. 65, 370 ja 371. Vrt. Kettunen: 1985.

[8] Tässä mainittujen sosiaalisten vähennysten lisäksi verovelvolliselle myönnettiin viran puolesta vain omaisuustulovähennys ja merityötulovähennys. Ks. Täytämme veroilmoituksen. Verovuosi 1989. Verohallituksen julkaisu 462, s. 19 ja 20.

[9] Ks. myös Andersson: 2000 s. 40 ja 41, jossa Andersson toteaa, että nykyinen tuloverolaki ei tunne jakoa yleisiin ja sosiaalisiin vähennyksiin, mutta tällä jaolla on edelleen tietty esitystekninen arvo. Yleisinä vähennyksinä voidaan pitää laissa vähennettäväksi säädettyjä menoeriä, jotka siis perustuvat verovelvollisen todella suorittamaan maksuun. Sosiaaliset vähennykset eivät puolestaan perustu mihinkään verovelvollisen suorittamaan maksuun, vaan ne myönnetään laissa säädetyin markkamäärin ja vain luonnollisille henkilöille. Edellä mainittu jaottelu on useissa kohdin tulkinnanvarainen. Esim. veronmaksukyvyn alentumisvähennys voidaan myöntää verovelvollisen maksamien sairauskustannusten perusteella. Mielestäni luokittelussa tulisi kiinnittää huomiota paitsi Anderssonin mainitsemaan maksukriteeriin myös vähennyksen sosiaalisperäiseen taustaan.

4.3. HALLINTOMENETTELYLAKI (1982/598)

Hallintoviranomaisissa noudatettava menettely oli pitkään erityislainsäädännön ja eri viranomaisissa noudatetun hallintokäytännön varassa. KHO:n ratkaisuista oli ilmennyt, että hallintomenettelyssä ilmeni usein virheitä mm. asianosaisten kuulemisessa, päätösten perustelemisessa, asiamiehen tai puhevallan käytössä, asianosaiskelpoisuudessa ja puutteellisten asiakirjojen täydentämisessä. Virheitä esiintyi yleisimmin silloin, kun menettelysäännökset puuttuivat kokonaan. Ensimmäinen hallintomenettelylaki oli säädetty Espanjassa jo vuonna 1889 ja 1920-luvulla säädettiin Itävallassa kansainvälisestikin merkittävät hallintomenettelylait. Ruotsissa ensimmäinen hallintomenettelylaki säädettiin vuonna 1971. Meillä hallintoviranomaisissa noudatettavasta menettelystä säädettiin yhtenäisesti vasta 6.8.1982/598 annetulla hallintomenettelylailla (HMenL), joka tuli voimaan 1.1.1983. Eräiden uudistusten lisäksi laki vakiinnutti hallintoon menettelytapoja, joita aikaisemminkin oli pidetty yleisinä hallintoperiaatteina[10] [11]. Tässä yhteydessä on tarkoituksenmukaista käsitellä vain sellaisia HMenL:n säännöksiä ja niihin tehtyjä muutoksia, joilla on merkitystä tuloverotuksessa noudatettavan virallisperiaatteen kehityksen kannalta.

Lainvalmisteluasiakirjoissa hallintomenettelylaille asetettiin useita tavoitteita: Uuden lain oli määrä tehostaa kansalaisten oikeussuojaa, vähentää muutoksenhakutarvetta, yhdenmukaistaa, yksinkertaistaa ja nopeuttaa menettelytapoja sekä tehdä ne entistä puolueettomammiksi ja halvemmiksi. Näihin päämääriin pyrittiin ennen muuta kahden keinon avulla: Hallintoviranomaisille asetettiin selkeä *velvollisuus informoida* kansalaisia, kun nämä asioivat viranomaisen kanssa. Lisäksi menettelytavat pyrittiin luomaan sellaisiksi, että ne takasivat *oikeat ratkaisut*. Asian selvittämisen osalta em. periaatteet nivoutuivat yhteen siten, että informaation oli määrä sitoa kansalaiset entistä tiukemmin asian selvitysprosessiin mukaan. Neuvonnan avulla oli määrä ohjata asianosainen antamaan tarpeelliset tiedot jo vireillepanon yhteydessä, jolloin erillisten selvitystoimien tarve vähenisi[12].

Hallituksen esityksessä painotettiin tosiasiaselvityksen merkitystä esim. seuraa-

---

[10] HMenL:a säädettäessä laadittiin selvitys erityislainsäädännössä olleista menettelysäännöksistä. Tämän mukaan asian valmistelutoimiin liittyviä säännöksiä oli yli 1.000 kappaletta. Nämä koskivat yleensä lausuntojen hankkimista, asianosaisen kuulemista, tarkastusten ja katselmusten toimittamista, asiantuntijoiden ja todistajien käyttämistä sekä tietojen hankkimista viran puolesta asian ratkaisemista varten. Ks. HE 88/1981 vp./A 2, s. 1, 5 ja 6, LAVO 1/1979 s. 16–18 ja 24–27, Kuusikko: 2000 s. 271 sekä HMenL 29 §. Förvaltningslag (1971:290, GFL) oli voimassa vuosina 1972–1986. Ks. Edelstam: 1995 s. 29–32.

[11] Euroopan neuvosto on hyväksynyt useita hallintotoimintaa ohjaavia päätöslauselmia ja suosituksia. Näistä voidaan hakea tulkintaohjeita käytännön hallintotoiminnassa, vaikka suosituksia ei ole saatettu Suomessa voimaan. Ks. Kuosma: 1995 s. 210 ja 211, Mäenpää: 1996 s. 10 ja 242, Mäenpää 1997 s. 269, Kulla: 1999 s. 9 ja 10, Kuusikko: 2000 s. 123 ja 124 sekä Aer: 2000 s. 218 ja 219.

[12] Ks. HE 88/1981 vp./A 2, s. 3–7 ja LAVO 1/1979 s. 18–20. Mielestäni neuvontavelvollisuuden ja aineellisen menettelynjohdon välinen yhteys kävi selvästi ilmi HMenL:a säädettäessä. Tulkitsen tässä suhteessa lainvalmisteluaineistoa toisin kuin Kuusikko. Ks. Kuusikko: 2000 s. 126, 211 ja 212.

vasti: ”Lain avulla pyritään luomaan menettelyn puolesta edellytykset sille, että asiat ratkaistaan oikein. Tämä edellyttää, että päätöksenteossa tiedetään asiaan vaikuttavat tosiseikat ja että asia ratkaistaan näiden seikkojen mukaisesti. Siksi noudatettavien menettelytapojen täytyy tehdä mahdolliseksi tosiseikkojen oikea selvittäminen ja asian käsittelyn puolueettomuus. Lisäksi menettelyn tulee taata mahdollisuuksien mukaan se, että hallintoasiat eivät jää ratkaisematta muodollisten syiden perusteella.” Vielä tosiseikkojen selvittämistä perusteltiin seuraavasti: ”Hallinnollisen päätöksenteon kannalta on tärkeää, että useat ehdotetut säännökset edistävät viranomaisen käsiteltävänä olevan asian huolellista selvittämistä. Näin varmistetaan, että päätöksenteossa on käytettävissä riittävät tiedot. Päätöksenteossa voidaan siksi entistä luotettavammin ottaa huomioon muun muassa tarkoituksenmukaisuuden vaatimus, jolla on hallinnossa usein merkitystä. Asian tosiseikkoja koskevien päätösperusteiden selvyys merkitsee yleisemminkin sitä, että asiaa ratkaistaessa on mahdollista tarkastella päätöksen vaikutuksia niiden päämäärien kannalta, joihin hallintotoiminnassa on pyrittävä. Siten hallintomenettelylaki voi osaltaan edistää sitä, että yksittäisissä tapauksissa tehtävät päätökset toteuttavat mahdollisimman hyvin niitä yhteiskunnallisia tavoitteita, jotka hallintotoiminnalle on asetettu”[13] .

Hallintomenettelylakia sovelletaan hallintoasian käsittelyyn viranomaisessa mukaan lukien hallintokantelu ja alistusasiat. Esim. tuloverotuksessa lakia sovellettiin paitsi verotus- ja oikaisu- myös tutkijalautakuntamenettelyssä. Nykyisin lain painoarvoa lisää se, että sitä sovelletaan myös oikaisuvaatimuksia verotuksen oikaisulautakunnissa ratkaistaessa. Lakia ei kuitenkaan sovelleta hallintolainkäyttöön[14] . Hallintomenettelylakiin sisältyy useita säännöksiä, joita sovelletaan vain asianosaisasioissa. Tällä rajoituksella ei kuitenkaan ole merkitystä verotusasioiden kannalta, koska nämä ovat tyypillisiä asianosaisasioita. HMenL:n soveltamista mm. tuloverotusta koskeviin hallintoasioihin rajoittaa se seikka, että HMenL on luonteeltaan *toissijainen*. Tuloverotukseen liittyvästä menettelystä oli HMenL:n voimaan tullessa säädetty verotuslaissa ja verotusasetuksessa, jotka olivat ensisijaisia. HMenL:n toissijaisuudesta lausuttiin hallituksen esityksessä mm. seuraavaa: ”Hallintomenettelylain ja muun lain tai asetuksen säännöksen poikkeaminen toisistaan tarkoittaa sitä, että samaa asiaa koskevat säännökset ovat toistensa kanssa ristiriitaiset. Säännösten ristiriidasta ei ole kuitenkaan kysymys aina, kun samasta asiasta on säädetty sekä hallintomenettelylaissa että erityislainsäädännössä, vaan tällöin säännökset voivat myös täydentää toisiaan. Tämän takia on välttämätöntä tutkia tarkoin kussakin tilanteessa, onko kysymys toisistaan poikkeavista vai toisiaan täydentävistä

---

[13] Ks. HE 88/1981 vp./A 2, s. 3 ja 4.

[14] HMenL:a valmisteltaessa tutkijalautakuntamenettely rinnastettiin hallintolainkäyttöön, joten lakia ei alunperin tarkoitettu sovellettavaksi tutkijalautakunnissa. Pian oikeuskäytäntö kuitenkin vakiintui sellaiseksi, että HMenL koski myös tutkijalautakuntia. HMenL:n säätämisen jälkeen esiintyi muutoinkin epäselvyyttä lain soveltuvuudesta verotusmenettelyyn. Ks. LAVO 1/1979 s. 32 ja 33, verohallituksen kirje lääninverovirastoille ja verotoimistoille 24.2.1983 n:o 3222/31/83, Kuopus: 1988 s. 246–248, Kurvinen–Sippola: 1989 s. 18, Andersson: 1990 s. 138 ja 139 sekä Savolainen–Teperi: 2000 s. 20.

säännöksistä. Jos erityissäännöksessä on tarkoitettu säännellä asia tyhjentävästi, hallintomenettelylain vastaavat säännökset eivät voi olla täydentäviä, vaan niiden soveltaminen syrjäytyy erityissäännöksen hyväksi”[15] .

Verotuslain 54 §:n mukaan verovelvollista oli neuvottava ilmoitusvelvollisuuteen liittyvissä asioissa sekä itse veroilmoituksen laadinnassa. Viranomaisen neuvontavelvollisuutta koskeva hallintomenettelylain säännös on seuraavan sisältöinen: ”Viranomaisen on tarpeen mukaan annettava asianosaiselle ja muullekin henkilölle neuvoja siitä, miten sen toimialaan kuuluva asia pannaan vireille ja miten asiaa käsiteltäessä on toimittava.” Hallituksen esityksessä neuvontavelvollisuuden todettiin rajoittuvan henkilöä koskeviin asioihin ja neuvontavelvollisuuden edellyttävän lisäksi konkreettista neuvojen tarvetta. Viranomaisen on yleisten virkavelvollisuuksiensa puitteissa tavallisesti vastattava myös yleisluonteisiin tiedusteluihin. *Neuvontavelvollisuus koskee pääsääntöisesti menettelyyn liittyviä seikkoja* ja vain poikkeuksellisesti aineellisia kysymyksiä. Menettelykysymyksiä ovat esim. vireillepanoon liittyvät muodolliset seikat sekä asianosaiselta käsittelyn aikana vaadittavat toimet. Viranomainen saattaa antaa neuvoja esim. asian käsittelytavasta ja -vaiheista, asiaa koskevien säännösten tulkinnasta, mahdollisuudesta täydentää asiakirjoja ja hakea muutosta sekä siitä, mitä asiakirjoja asian vireille panemiseksi tulee esittää. Asian käsittelyn kuluessa neuvoja joudutaan yleensä antamaan kuulemis- ja asiakirjojen täydennysmenettelyn yhteydessä. Neuvontavelvollisuus ulottuu asianomaiselle hallinnonalalle kuuluviin tehtäviin. Neuvontavelvollisuutta ei ole rajoitettu asteellisesti eikä alueellisesti. Muutoksenhakuvaiheessa hallintoviranomaisen tai hallintotuomioistuimen tutkimisvallan laajuuden määräävät kulloisenkin vaatimuksen perusteet. Hallintoviranomainen voi palveluperiaatteen mukaisesti ohjata asianosaista myös vaatimuksen perusteisiin liittyvissä kysymyksissä sekä tarvittavien todisteiden hankinnassa. Neuvoja on annettava puolueettomasti ja myös verovelvollisen etu huomioon ottaen. Neuvontavelvollisuus ei ulotu esim. verosuunnittelun alueelle. Viranomaisen tarve antaa neuvoja tulee arvioida kussakin yksittäistapauksessa erikseen riippuen siitä, minkälainen valmius asianosaisella on selviytyä asiansa hoitamisesta viranomaisessa. Neuvonnalla tavoitellaan sitä, että asianosaisen ei tarvitsisi tukeutua ulkopuolisen asiantuntijan apuun. Neuvontavelvollisuus voi koskea myös esim. asiamiestä, avustajaa tai materiaalista asianosaista, joka ei esiinny muodollisena asianosaisena. Tarvittaessa neuvontaan on ryhdyttävä *ex officio*. Erityisesti hallituksen esityksessä korostettiin sitä, ettei viranomaisen puolueettomuus saa vaarantua sellaisissa asioissa, joissa on useita asianosaisia[16] .

Verotusasioissa oli jo pitkään noudatettu periaatetta, jonka mukaan verovelvolli-

---

[15] Ks. HMenL 1–3 §, HE 88/1981 vp./A 2, s. 8 ja 9, Rihto: 1989 s. 218, Mäenpää: 1997 s. 258–261 sekä LAVO 2/2000 s. 58 ja 59.

[16] Asianosaisen on yleensä voitava luottaa viranomaiselta saamiinsa neuvoihin paitsi silloin, kun ne ovat selvästi lainvastaisia. Neuvonnan tulisi rajoittua sellaisiin kysymyksiin, joissa tulkintaa voidaan pitää vakiintuneena. Hallituksen esityksessä todettiin, että viranomaisen virheellisistä menettelyä koskevista neuvoista ei yleensä koituisi oikeudenmenetystä, koska asian siirtoa, asiakirjassa olevan

nen saattoi täyttää ilmoitusvelvollisuutensa tai esiintyä esim. todistajan kuulustelussa tai asiaa tutkijalautakunnassa suullisesti käsiteltäessä asiamiehen välityksellä[17]. Hallintomenettelylaki takaa yksityisille asianosaisille edelleen *oikeuden esiintyä asiamiehen välityksellä ja käyttää avustajaa*. Asiamiestä tai avustajaa voidaan käyttää esim. suullista lausumaa verotuksen oikaisulautakunnassa annettaessa. Tästä pääsäännöstä tehdään kuitenkin sellainen poikkeus, että päämiehen on tultava henkilökohtaisesti paikalle, jos se on tarpeen asian selvittämiseksi. Poikkeuksen tarkoitus on mahdollistaa suullisen selvityksen hankkiminen asianosaiselta sekä henkilöön kohdistuvien havaintojen tekeminen. Poikkeussäännös ei rajoita avustajan käyttämistä. Viranomaisella ei kuitenkaan ole käytettävissään pakkokeinoja päämiehen velvoittamiseksi tulemaan paikalle. Viranomainen ei myöskään voi pakottaa paikalle tullutta päämiestä antamaan suullista lausumaa, allekirjoittamaan asiakirjaa tai muutoinkaan toimimaan erityisellä tavalla asian selvittämiseksi. Näin ollen säännöksellä on mm. verotusmenettelyssä vain vähäinen merkitys. Hallintomenettelylaki ei aseta asiamiehelle erityisiä kelpoisuusvaatimuksia. Viranomainen saattaa kuitenkin kieltää asiamiestä tai avustajaa esiintymästä asiassa siinä viranomaisessa, jos asiamies tai avustaja osoittautuu tehtäväänsä sopimattomaksi. Tällä on tarkoitus estää se, ettei asiamiehen tai avustajan sopimattomuudesta aiheudu haittaa päämiehelle ja ettei tehtävään sopimaton asiamies tai avustaja liiaksi haittaa viranomaisen työskentelyä. Kiellosta on välittömästi ilmoitettava päämiehelle[18].

---

puutteen poistamista ja menetetyn määräajan palauttamista koskevat säännökset mahdollistavat virheiden korjaamisen. Ks. HMenL 4, 8 ja 9 §, HE 88/1981 vp./A 2, s. 11 ja 12, Ossa: 1994 s. 140, Edelstam: 1995 s. 123, 124, 130 ja 131, Ryynänen: 1996 s. 494, Mäenpää: 1997 s. 261, 264, 265, 294, 360 ja 361, Kuusikko: 2000 s. 148, 149, 214, 244, 246-263, 325–336, 355–357 ja 434 ss., jossa on esitetty mm. laaja katsaus virheellisen neuvonnan vastuukysymyksiin, sekä LAVO 2/2000 s. 10 ja 45–47, jossa ehdotetaan neuvontavelvollisuuden laajentamista ja täsmentämistä. Ks. myös KHO 12.3.1996 t:725, jossa verovelvolliset olivat käyneet 15.1.1992 verotoimistossa neuvottelemassa valinnan tekemisestä asunto- ja korkovähennyksen välillä. Verovelvolliset valitsivat tuolloin asuntovähennyksen ja verotoimisto muutti sen mukaisesti heidän ennakonpidätysperusteitaan. Verovelvolliset olettivat, että verotoimisto ottaisi asuntovähennyksen huomioon myös vuodelta 1991 toimitettavassa verotuksessa. Tämän vuoksi verovelvolliset eivät enää vaatineet asuntovähennystä 27.2.1992 päivätyissä vuodelta 1991 antamissaan veroilmoituksissa. Näissä olosuhteissa ja kun asiaa ei ollut verotusta toimitettaessa tiedusteltu, KHO katsoi verovelvollisten esittäneen asuntovähennysvaatimuksen määräajassa.

[17] Säännökset, joiden mukaan veroilmoitus tuli lähtökohtaisesti allekirjoittaa omakohtaisesti, merkitsivät poikkeusta asiamiehen käytön sallittavuudesta. Ks. Rihto: 1989 s. 220 sekä esim. VerL 35 § 1 mom (1974/1024), 51 § (1974/1025), 92 § 3 mom (1977/511) ja 140 § (1958/482).

[18] Ks. HMenL 6 §, HE 88/1981 vp./A 2, s. 12–14, Andersson: 1998(a) s. 14, Aalto: 1999 s. 221 sekä KHO 1984 II 122, jossa LO katsoi, että viranomaisella ei ollut oikeutta kieltää henkilöä toimimasta asiamiehenä sillä perusteella, että hän mahdollisesti jossain muussa asiassa oli osoittautunut sopimattomaksi tehtävään.

Hallintomenettelylakia muutettiin 21.4.1995/586 annetulla lailla, jolloin lakiin lisättiin säännös (6a §) asiamiehen, avustajan ja näiden apulaisen salassapitovelvollisuudesta. Hän ei saa luvattomasti ilmaista päämiehen hänelle uskomaa yksityistä tai perheen salaisuutta tai muuta sellaista luottamuksellista seikkaa, josta hän tehtävässään on saanut tiedon. Salassapitovelvollisuuden rikkomisesta voidaan rangaista rikoslain 38 luvun 1 tai 2 §:n mukaan taikka rikoslain 40 luvun 5 §:n mukaan, jollei teosta muualla laissa säädetä ankarampaa rangaistusta.

HMenL mahdollistaa paitsi kirjallisen, viranomaisen salliessa, myös suullisen vireillepanon. Verotusmenettelyssä suullisella vireillepanolla ei ollut HMenL:n voimaan tullessa merkitystä, koska veromuistutus tutkijalautakunnalle ja verovalitus, joka ensin käsiteltiin oikaisumenettelyssä, tehtiin kirjallisesti[19]. Sen sijaan verotusmenettelynkin kannalta varsin merkityksellinen on säännös, jonka mukaan asiaa vireille pantaessa on käytävä ilmi *vireillepanijan vaatimus perusteineen.* Säännöksen tarkoitus on parantaa edellytyksiä ratkaista asia tosiasioita vastaavasti. Hallituksen esityksen mukaan säännöstä kirjallisen muodon noudattamisesta on tulkittava joustavasti. Kirjallinen vireillepano ei edellytä asiakirjan otsikoimista tietyllä tavalla eikä tietyn määrämuodon noudattamista. Riittää, kun vireillepanija esittää asiansa luettavassa muodossa viranomaiselle. Asian yksilöiminen kuitenkin edellyttää, että asiakirjasta tulee käydä ymmärrettävällä tavalla ilmi, mitä hallinnollista toimenpidettä vireillepanija vaatii, sekä vaatimuksen perusteet. Puutteellisestikin yksilöity asiakirja riittää saattamaan asian vireille, kunhan siitä jotenkin ilmenee vireillepanijan vaatimus ja viranomaisella vain on tieto vireillepanijan henkilöllisyydestä[20].

Verotusmenettelyssä oli jo varhain omaksuttu veroilmoituksen *täydennysmenettely*. Sen sijaan hallintomenettelyssä käsiteltävien asiakirjojen puutteiden poistamismahdollisuudesta ei ollut yleisiä säännöksiä, vaan menettely perustui pitkälti HValL:n perusteella syntyneeseen oikeuskäytäntöön[21]. Hallintomenettelylaissa säädetty täydennysmenettely koskee vireillepanoasiakirjojen ohella kaikkia muitakin viranomaiselle toimitettavia asiakirjoja, kuten esim. viranomaisen aloitteesta pyydettyjä toisten viranomaisten, asiantuntijoiden ja todistajien kirjallisia lausuntoja tai muita selvityksiä. Puutteen poistaminen koskee siten sekä yksityisen asianosaisen että toisen viranomaisen toimesta toimitettuja asiakirjoja. Täydennysmenettelyn pääpaino kohdistuu kuitenkin yksityisiin asianosaisiin. Mikäli esim. vireillepanija on yksilöinyt asiakirjan niin puutteellisesti, ettei viranomainen voi asiaa sen perusteella ratkaista, tulee viranomaisen neuvontavelvollisuutensa mukaisesti *opastaa vireillepanijaa* poistamaan havaittu puute. Viranomaisen on tarvittaessa kyettävä perustelemaan täydennysvaatimuksensa. Asiakirjan toimittaneelle on aina varattava tilaisuus poistaa puute, jollei se ole tarpeetonta. Mikäli puute on helpommin korjattavissa viranomaisaloitteisesti, ei korjaamismenettelyyn tule ryhtyä. Täydennysmenettelyn tarkoitus on saattaa asia ratkaisukypsäksi. Mikäli vähäinen puute on asiaan vaikuttamaton, ei täydennysmenettelyyn tarvitse ryhtyä. Täydennysmenettelystä voidaan luopua myös silloin, kun asiakirjoista on heti nähtävissä, että vireillepanijan vaatimus on hylättävä tai jätettävä tutkimatta, tai kun toinen viranomainen on jo varannut asianosaiselle tilaisuuden asiakirjojen täydentämiseen. Varatessaan tilaisuuden puutteen poistamiseen viranomaisen tulee tarvittaessa

---

[19] Ks. VerL 92 § 2 mom (1977/511) ja 93 § 1 mom sekä 93 a § (1982/399).
[20] Ks. HMenL 7 § ja HE 88/1981 vp./A 2, s. 14 ja 15.
[21] Ks. LAVO 1/1979 s. 85 ja 86 sekä siinä mainitut tapaukset KHO 1967 II 159, KHO 1968 A I 1, KHO 1970 A II 128 ja KHO 1974 A II 102.

opastaa, mistä puuttuvat asiakirjat ovat saatavissa. Puutteiden poistamismenettely on osa viranomaisaloitteista asian selvittämistä. Selvittämisvelvollisuuden tarkemmasta jakautumisesta viranomaisen ja asianosaisten kesken otettiin hallintomenettelylakiin oma erillinen säännöksensä[22].

Viranomainen saattaa asian ratkaisemiseksi pyytää erilaisia selvityksiä asianosaisilta, muilta viranomaisilta ja ulkopuolisilta, kuten erilaisilta asiantuntijoilta. Lausuntoa tai selvitystä pyytäessään viranomaisen tulee hallintomenettelylain mukaan mainita, mistä seikoista selvitystä on erityisesti esitettävä. Asiaa ei tulisi ratkaista, ennen kuin asianosaiselle muodostuu selvä kuva siitä, kuinka laaja selvitysvelvollisuus hänelle on asetettu. *Selvityspyynnön informaatioarvon lisäämiseksi se tulee yksilöidä* viittaamalla tiettyihin selvitystä vaativiin kohtiin tai määrittelemällä tarvittavan selvityksen laatu muulla tavalla. Selvityspyyntö ei rajoita selvityksen esittäjän mahdollisuutta lausua sellaisistakin seikoista, joista selvitystä ei ole erityisesti pyydetty. Selvityspyynnön tarkoitus on helpottaa selvityksen antajan työtä sekä pakottaa viranomainen harkitsemaan, miltä osin lisäselvitystä todella tarvitaan. Selvitykset on mahdollisuuksien mukaan pyydettävä samanaikaisesti. Selvityspyynnön ohessa selvityksen antajalle on tavallisesti toimitettava asiassa kertynyttä materiaalia, mikä saattaa rajoittaa selvitysten pyytämistä samanaikaisesti. Myös asianosaisen kuulemisvelvollisuus ja asian huolellinen selvittäminen saattavat pakottaa porrastamaan selvityksen hankintaa[23].

Selvityksen antamiselle on asetettava määräaika. Määräajan pituus on viranomaisen harkittavissa. Asian joutuisa käsittely puoltaa lyhyttä määräaikaa, mutta toisaalta sen tulee olla niin pitkä, että selvitykset voidaan esittää riittävän huolellisesti. Asianosaiselle asetettavasta määräajasta on säädetty erikseen. Hallintomenettelylaissa ei asetettu erityistä seuraamusta sille, joka laiminlyö esittää pyydetyn selvityksen määräajassa. Viranomainen saattaa tosin kiirehtiä selvityksen antamista tai esittää uuden selvityspyynnön. Sanktioitu velvollisuus noudattaa viranomaisen

---

[22] Ks. HMenL 9 §, HE 88/1981 vp./A 2, s. 18 ja 19, Andersson: 1998(a) s. 9 ja 10, Ryynänen: 2000 s. 28 ja Uudenmaan LO 7.8.1986 t:916/III, jossa lääninoikeus ei varannut muutoksenhakijalle uudelleen tilaisuutta yksilöidä vaatimustaan ja esittää valtakirjaa, kun verovirasto käsitellessään lääninoikeudelle tehtyä valitusta veronoikaisumenettelyssä oli jo näin menetellyt.

Ruotsin ensimmäiseen hallintomenettelylakiin sisältyi yleisluontoinen säännös viranomaisen velvollisuudesta ohjata asianosaista asiakirjoissa havaitun, helposti korjattavissa olevan puutteen poistamiseksi (GFL 8 §). Selvittämisen yhteydessä tapahtuva ohjaus perustui lähinnä virallisperiaatteesta johdettuun viranomaisen selvittämisvastuuseen. Tarkempaa säännöstä selvitysvelvollisuuden jakautumisesta asianosaisten ja viranomaisen kesken ei laissa ollut. Tässä tilanteessa hallintoprosessissa noudatetun FPL 8 §:n selvitysvelvollisuutta koskevalle säännökselle muodostui tietty heijastusvaikutus hallintomenettelyssä. Ilmiö on tuttu Suomenkin hallintohistoriasta. Ruotsin uudessa hallintomenettelylaissa (FL, 1986:223) on säännökset, joka asettavat viranomaiselle suhteellisen laajan ohjaus- ja neuvontavelvollisuuden (4, 5 ja 21 §) ja velvollisuuden hankkia puuttuvia tietoja toiselta viranomaiselta (7 §). Näiden säännösten tehtävänä on määrittää myös selvitysvastuun kulloinenkin tarkempi jakautuminen viranomaisen ja asianosaisten kesken. Ks. Edelstam: 1995 s. 105–119, Kuusikko: 2000 s. 173, 272–287 ja RÅ 1974 ref. 29.

[23] Ks. HMenL 12 § ja HE 88/1981 vp./A 2, s. 25 ja 26. Vrt. GFL 10 § ja Edelstam: 1995 s. 115.

selvityspyyntöä on olemassa vain silloin, jos siitä on säädetty erityislainsäädännössä[24].

Verotuslaissa ei ollut säädetty yleistä velvollisuutta kuulla asianosaista, ennen kuin veroilmoituksesta poikettiin. Verotuslaissa oli tosin säädetty lukuisia kuulemisvelvollisuutta osoittavia erityissäännöksiä, jotka koskivat pääosin erityisten verotusmuotojen käyttämistä. Hallintomenettelylain asianosaisen *kuulemisvelvollisuutta* osoittavalla säännöksellä on merkitystä VerL:n ja VerMenL:n vastaavia säännöksiä tulkittaessa, joten on paikallaan selittää hallintomenettelylakia tältäkin osin[25].

HMenL:n mukaan asianosaiselle on ennen asian ratkaisemista varattava tilaisuus antaa selityksensä muiden asianosaisten ja viranomaisen tekemistä vaatimuksista ja asiassa olevista sellaisista selvityksistä, jotka voivat vaikuttaa asian ratkaisuun. Asianosaiseen rinnastetaan myös se, johon päätöksen oikeusvaikutukset kohdistuvat. Lain valmistelussa kuulemisen tärkeyttä painotettiin sen vuoksi, että se palvelee hallintoasian totuudenmukaista selvittämistä. Asianosainen saa tällöin tietoonsa ne vaatimukset ja selvitykset, joiden perusteella asia ratkaistaan. Asianosaiselle tarjoutuu täten mahdollisuus valvoa asian selvittämistä ja esittää tässä yhteydessä omia vaatimuksiaan. Kuulemisen katsottiin näin edistävän viranomaistoiminnan tasapuolisuutta ja asioiden käsittelyn huolellisuutta sekä vähentävän tarvetta muutoksenhakuun. Kuulemisen yhteydessä asianosaiselle on annettava tieto niistä vaatimuksista ja selvityksistä, joista häneltä pyydetään selitystä. Viranomaisen on tarvittaessa opastettava asianosaista kuulemistilanteessa. Kuulemisvelvollisuus määräytyy suoraan lain nojalla, eikä viranomaisella lähtökohtaisesti ole harkintavaltaa sen suhteen, mistä seikoista asianosaista kuullaan[26].

Kuulemisvelvollisuus koskee tietoja asiaan liittyvistä tosiseikoista ja todisteista, joten asianosaista on kuultava myös viranomaisen aloitteesta tai toimesta hankitun relevantin selvityksen johdosta. Sen sijaan päätösharkinnan yhteydessä syntyneistä asiakirjoista ei asianosaista tarvitse kuulla. Hallintoasia saadaan ratkaista *asianosaista kuulematta* myös mm. silloin, kun vaatimus jätetään tutkimatta tai hylätään heti tai kuuleminen on muusta syystä ilmeisen tarpeetonta. Viimeksi mainittu peruste saattaa tulla kyseeseen esim. silloin, kun asianosainen kiistää vastapuolensa vaatimuksen perustelematta kantaansa ja esittämättä kiistämisensä tueksi ratkaisuun vaikuttavaa lisäselvitystä. Asian välitön hylkääminen tai tutkimatta jättäminen

---

[24] Ks. HE 88/1981 vp./A 2, s. 26 ja vrt. esim. VerL 77 ja 123 §.

[25] Ks. Rihto: 1989 s. 221 ja 222, Andersson: 1990 s. 162 ja 182 ja KHO 1.4.1998 t:565, jossa KHO katsoi, että verovelvollisen antamat veroilmoitustiedot metsäverotusjärjestelmän valinnasta olivat olleet ristiriitaisia ja asia oli jäänyt epäselväksi. Ottaen huomioon VerL 55 §:n ja HMenL 15 §:n säännökset verovelvolliselle olisi tullut ennen verotuksen toimittamista varata tilaisuus esittää käsityksensä metsäverotusjärjestelmän valinnasta. Kuulemisvelvollisuuden laiminlyönnin vuoksi lääninoikeuden ja verotuksen oikaisulautakunnan päätökset kumottiin ja asia palautettiin verovirastolle uudelleen käsiteltäväksi. Vrt. VerMenL 26 §:n 3 momentin (1995/1558) yleistä kuulemisvelvollisuutta osoittava säännös, joka oli vastaavaa HMenL:n kuulemissäännöstä väljemmin muotoiltu.

[26] Ks. LAVO 1/1979 s. 148 ss., HE 88/1981 vp./A 2, s. 30 ja 31, Mäenpää: 1997 s. 287 ja HMenL 15 § 1 mom.

saattaa tapahtua aiemmin mainitun asiakirjoissa havaitun puutteen poistamismenettelyn jälkeenkin. Asia voidaan poikkeuksellisesti ratkaista verovelvollista kuulematta myös silloin, kun asian ratkaisemista ei voida lykätä. Hallituksen esityksessä asian kiireellisyydelle asetettiin tiukat kriteerit, mikä käytännössä voimakkaasti rajoittaa perusteen käyttömahdollisuutta. Asia ei tule kiireelliseksi pelkästään siksi, että päätös voidaan panna täytäntöön muutoksenhausta huolimatta, kuten veroasioissa on pääsääntöisesti mahdollista menetellä. Kuulematta jättämiseen saattaa olla perusteita esim. silloin, kun asia on ratkaistava tietyssä lyhyessä määräajassa, kuten täytäntöönpanon keskeyttämistä koskevissa asioissa. Em. poikkeusperusteita ei voida tulkita laajentavasti[27].

Kun asianosaista kuullaan, hänelle on annettava riittävän laajasti tieto asiassa esitetyistä vaatimuksista ja ratkaisun kannalta relevanteista selvityksistä. Kuulemiseen tulee ryhtyä vasta sitten, kun kaikki ratkaisun kannalta relevantti aineisto on koossa. Tavoitteena on, että asia voidaan kuulemisen jälkeen ratkaista. Asioissa, joissa on useita asianosaisia, kuten veroasioissa, saattaa asianosaisen kuuleminen pakottaa *toisen osapuolen kuulemiseen*. Jatkuvat kuulemiskierrokset saattavat hidastuttaa merkittävästi asian ratkaisemista. Hallituksen esityksen mukaan on yleensä riittävää, että asianosaista kuullaan toisen tekemistä vaatimuksista ja sen yhteydessä toimitetuista selvityksistä. Jälkeenpäin esitetyistä vaatimuksista ja selvityksistä on tarvis kuulla vain silloin, kun tehtyjä vaatimuksia on niiden johdosta arvioitava toisin kuin ennen ja kun selvitys näin ollen merkitsee asian ratkaisuperusteiden olennaista muuttumista. Kertynyt materiaali tulee esittää asianosaiselle lähtökohtaisesti asiakirjamuodossa esim. jäljennöksinä. Tästä saattaa kuitenkin laajoissa asioissa kertyä kohtuuttomasti kustannuksia, minkä vuoksi kuulemisvelvollisuuden kannalta tarpeelliset asiakirjat voidaan pitää asianomaisessa viranomaisessa asianosaisen saatavilla tai lähettää tätä tarkoitusta varten asianosaisen kotipaikkakunnalla sijaitsevaan virastoon. Kuuleminen on kuitenkin toteutettava siten, että se tarjoaa asianosaiselle aidon mahdollisuuden tutustua asiassa esitettyihin vaatimuksiin ja selvityksiin sekä laatia oman selityksensä. Esim. puhelimitse tapahtuva informointi ei korvaa kuulemista. Viranomaisen tulee tarvittaessa neuvoa asianosaista selityksen laatimisessa. HMenL:n yhteydessä muutettiin AsiakJulkL:a, johon lisättiin oma erillinen lukunsa asianosaisjulkisuudesta[28].

AsiakJulkL on nyttemmin korvattu viranomaisten toiminnan julkisuudesta annetulla lailla (JulkisuusL, 1999/621). HMenL:n mukaan asianosaiselle on selityksen antamista varten annettava tieto myös muusta kuin julkisesta asiakirjasta, jos asianosaisella on JulkisuusL:n nojalla oikeus saada tieto sellaisesta asiakirjasta. Tällainen asiakirja tulee viran puolesta saattaa asianosaisen tietoon häntä kuultaessa[29].

---

[27] Ks. HE 88/1981 vp./A 2, s. 31-33, Kulla: 1999 s. 129, HMenL 15 § 2 mom ja VeroUL 9 § 1 mom ja VeroUA 9 § 1 mom. Vrt. FL 16 ja 17 §.

[28] Ks. HE 88/1981 vp./A 2, s. 33 ja 34, HE 89/1981 vp./A 2 ja AsiakJulkL (1951/83) 3a luku (1982/601).

[29] Ks. HMenL 15 § 3 mom (1999/688) ja JulkisuusL 11 §. Viimeksi mainittua lainkohtaa on tarkemmin käsitelty HLL:n yhteydessä.

Uudessa holhouslainsäädännössä holhottavaksi julistaminen on korvattu toimintakelpoisuuden rajoittamisella. Täysi-ikäisen henkilön toimintakelpoisuutta voidaan rajoittaa, jos hän ei kykene huolehtimaan taloudellisista asioistaan ja hänen varallisuusasemansa, toimeentulonsa tai muut tärkeät etunsa ovat tämän vuoksi vaarassa. Ääritapauksessa asianomainen voidaan julistaa vajaavaltaiseksi. Toimintakelpoisuutta voidaan rajoittaa vain silloin, kun henkilön etua ei voida turvata lievemmin keinoin, kuten esim. määräämällä hänen tuekseen edunvalvoja eli henkilö, jolla on kelpoisuus hoitaa hänen asioitaan. Vajaavaltaisen puhevaltaa käyttää lähtökohtaisesti hänen edunvalvojansa, huoltajansa tai muu laillinen edustajansa. Vajaavaltaisella on oikeus käyttää yksinään puhevaltaa sellaista tuloa tai varallisuutta koskevassa asiassa, jota hänellä on oikeus vallita. Nämä asiat koskevat sellaisia tuloja, jotka vajaavaltainen on omalla työllään ansainnut, sekä em. tuloilla hankittua omaisuutta. Alaikäisellä, joka on täyttänyt 15 vuotta, ja hänen huoltajallaan tai muulla laillisella edustajallaan on kummallakin oikeus erikseen käyttää puhevaltaa asiassa, joka koskee alaikäisen henkilökohtaista etua tai oikeutta. Kun päämies on vajaavaltainen tai hänen asioitaan hoitamaan on muutoin määrätty edunvalvoja, on ratkaistava kysymys *päämiehen ja hänen edunvalvojansa kuulemisesta* toisen käyttäessä asiassa puhevaltaa. HolhoustoimiL:n (1999/442) säätämisen yhteydessä tästä asiasta lisättiin oma erillinen pykälänsä HMenL:iin. Tämän mukaan edunvalvojan käyttäessä puhevaltaa on kuultava hänen päämiestään ja päämiehen käyttäessä puhevaltaa on kuultava edunvalvojaa, jos kuuleminen on tarpeen päämiehen edun vuoksi tai asian selvittämiseksi. Kuten säännöksen sanamuodosta selviää, on sen tavoitteena päästä kyseessä olevissa tapauksissa asiallisesti oikeaan lopputulokseen. Yleensä kuuleminen voi tapahtua kirjallisesti. Mikäli asianosaiselle varataan tilaisuus esittää asian vireillä ollessa suullinen lausuma, saattaa hallintoviranomaisen olla tarkoituksenmukaista kutsua paikalle sekä päämies että edunvalvoja. Edunvalvojaa on luonnollisesti tarvis kuulla vain tämän tehtäväpiiriin kuuluvista asioista[30].

Tuloverotuksen osalta asian *selvittämisvelvollisuudesta* oli ennen HMenL:a säädetty VerL 55 §:ssä ja VerA 39 §:ssä. Hallintokäytännöllä oli suuri merkitys asianosaisille ja viranomaiselle kuuluvaa selvittämisvastuuta määrättäessä. HMenL:iin lisättiin tältäkin osin nimenomainen yleissäännös, josta ilmenevillä periaatteilla on merkitystä myös verotusmenettelyssä. Verotusmenettelyssä selvitysvastuuta ei kuitenkaan voida jakaa yhtä kaavamaisin perustein kuin yleisessä hallintomenettelyssä. Tämä johtuu mm. siitä, että verotusmenettely perustuu pitkälti verovelvolliselta saataviin ilmoituksiin[31].

Selvittämisvelvollisuutta osoittavalla HMenL 17 §:n säännöksellä on varsin tärkeä merkitys, koska sen on määrä taata aineellisesti oikeat ratkaisut. HMenL:n

---

[30] Ks. HE 146/1998 vp./A 5, s. 1, 82 ja 83, Andersson: 1998(a) s. 15, Kulla: 1999 s. 59 ja 60 sekä HMenL 16–16 b § (1999/447). Vrt. HMenL 16 § (1982/598).
[31] Ks. Andersson: 1990 s. 162, Tähti: 1995 s. 164 ja 165 sekä LAVO 2/2000 s. 75.

mukaan asian selvittämisvelvollisuus kuuluu lähtökohtaisesti viranomaiselle. Tämä on perusteltua siksi, koska asianosaisilla ei aina ole edes selvää kuvaa, mistä seikoista lisäselvitystä on hankittava. Periaate ei kuitenkaan merkitse sitä, että viranomaisen olisi aina itse hankittava puuttuva selvitys. Asianosaisen ja viranomaisen selvitysvelvollisuuden jakautumista osoittaa määräys, jonka mukaan asianosaisen on tarvittaessa esitettävä selvitystä vaatimuksensa perusteista. Muiden selvitysten hankkiminen kuuluu viranomaiselle. Edellä kuvattua selvitysvelvollisuuden jakoa puoltavat useat prosessioikeudelliset periaatteet. Selvitysvelvollisuuden tulee kuulua sille, joka saattaa esittää täydellisimmät ja luotettavimmat selvitykset sekä sille, joka saattaa hankkia selvitykset helpoimmin, nopeimmin ja halvimmin. Näin ollen on luontevaa, että asianosaisen, jonka intressissä vaatimusta tukevan selvityksen esittäminen on ja joka yleensä parhaiten tuntee vaatimusta tukevat tosiseikat, tulee selvittää sen perusteet. Asianosainen saattaa esittää selvitystä edellyttävän vaatimuksen paitsi asian vireillepanon yhteydessä myös antaessaan selityksen toisen asianosaisen vireillepanemassa asiassa[32].

Viranomaisen velvollisuus hankkia selvityksiä omin toimin on luonteeltaan yleinen. Näin ollen viranomaisen tulee hankkia selvitykset omin toimin aina silloin, kun ei ole perusteita langettaa tätä tehtävää asianosaiselle. Asianosaisen on muutoinkin esitettävä selvitystä vain tarvittaessa. Viranomaisen tulee kussakin yksittäistapauksessa harkita, onko asianosaiselta tarpeen saada lisäselvitystä. Viranomaisen tulee myös harkita, onko lisäselvitys tarkoituksenmukaista hankkia asianosaiselta vai muusta lähteestä. Viranomais- ja asianosaisaloitteisen selvittämisvelvollisuuden välille ei voida useinkaan vetää jyrkkää rajaviivaa, koska viranomaisen on huolehdittava siitä, että asianosaisella on riittävä mahdollisuus täyttää oma selvitysvelvollisuutensa ja tarvittaessa neuvottava asianosaista, mistä seikoista lisäselvitystä on hankittava. Viranomaisen on myös HMenL 9 §:n nojalla tarvittaessa pyydettävä asianosaista poistamaan selvityksissä havaitut puutteet. Pyrkiminen aineellisesti oikeaan ratkaisuun edellyttää, että viranomaisen tulee tarvittaessa kontrolloida asianosaisilta saamansa tiedon luotetavuus (kontrollifunktio). Toisinaan lisäselvitys voidaan saada vain sellaisten todistuskeinojen, kuten viranomaislau-

---

[32] EY-oikeudessa päävastuu asian selvittämisestä on HMenL:n tapaan asian ratkaisevalla viranomaisella. Virallisperiaatteen voimakkuus riippuu luonnollisesti kulloinkin käsillä olevan asian laadusta. Käytännössä lisäselvityksen esittämisvelvollisuus kohdistetaan siihen, jolla on paremmat mahdollisuudet hankkia puuttuva selvitys. Asianosaista ei voida velvoittaa esittämään sellaista selvitystä, joka voisi johtaa sanktioluonteisen seuraamuksen, kuten veronkorotuksen, määräämiseen. Yhteisön jäsenvaltioiden toimivaltaisten viranomaisten keskinäisestä avusta välittömien ja välillisten verojen alalla on annettu oma direktiivinsä (77/799/ETY), joka on suunnattu mm. veronkiertotapauksia vastaan. Ks. lisäksi Mäenpää: 1996 s. 230, 231, 243–246, LAVO 2/2000 s. 129–132 sekä C-269/90 Technische Universität München v. Hauptzollamt München-Mitte [1991] I E.C.R. 5469 kohta 14, jonka mukaan EY:n toimielimissä hallintomenettelyn oikeussuojavaatimuksiin kuuluvat toimielimen velvollisuus tutkia huolellisesti ja puolueettomasti kaikki asian relevantit näkökohdat, asianosaisen oikeus esittää näkemyksensä asiassa sekä asianosaisen oikeus saada riittävästi perusteltu päätös.

sunnon, todistajan kuulustelun tai katselmuksen avulla, jotka ovat vain viranomaisen käytössä. Tällöin viranomaisen tulee ryhtyä tarvittaviin toimiin lisäselvityksen hankkimiseksi[33].

HMenL:a säädettäessä korostettiin virallis- ja tutkintaperiaatteen merkitystä. Viranomaisella on tämän mukaan asiaa selvittäessään oikeus ottaa huomioon sellaisiakin vaatimukseen liittyviä tosiseikkoja, joihin vaatimuksen esittäjä ei ole vedonnut. Viranomaisen tulee tarvittaessa hankkia tai pyytää esitettäväksi uusia todisteita asianosaisen vaatimukseen liittyvistä tosiseikoista. Viranomainen saattaa hankkia lisäselvitystä aivan siitä riippumatta, onko sillä myönteinen vai kielteinen vaikutus asianosaisen vaatimuksen menestymisen kannalta. Tämän vastapainoksi asianosaisella on oikeus esittää kaikki haluamansa selvitykset, joiden hän arvelee liittyvän asiaan[34].

Hallintoasioissa *ei yleisesti ottaen voida puhua todistustaakan jakautumista osoittavista normeista* samassa merkityksessä kuin esim. siviili- tai rikosprosessissa[35]. Yleensä on tyydyttävä puhumaan asian selvittämisestä, johon asianosaisen ja viranomaisen on omalla panoksellaan osallistuttava. Selvitysvelvollisuutta arvioitaessa on kiinnitettävä huomiota siihen, kuka voi esittää täydellisimmät ja luotettavimmat selvitykset. Mikäli tässä suhteessa ei ole eroja, on arvioitava, kuka voi hankkia selvitykset helpoimmin, nopeimmin ja halvimmin. Hallintomenettelyssä asian selvittäminen kuuluu viime kädessä viranomaisen virkavelvollisuuksiin. Asia on siis selvitettävä, jos se vain suinkin on mahdollista[36]. Toisaalta jokainen hallintoasia on ratkaistava siitä huolimatta, että kaikkea ratkaisun kannalta relevanttia tietoa ei ole onnistuttu hankkimaan. Mikäli asianosainen laiminlyö hänelle kuuluvan selvitysvelvollisuuden, ei selvitysvastuu automaattisesti siirry viranomaiselle. Asianosaisen selvitysvelvollisuuden piiriin kuuluvat tosiseikat ovat usein sellaisia, että ne ovat vain asianosaisen esitettävissä. Tällöin asianosainen joutuu kantamaan mahdollisen laiminlyöntinsä seuraamukset. Hallituksen esityksessä puolusteltiin viranomaisaloitteisen selvitysvelvollisuuden rajoittamista mm. sillä, että asianosai-

---

[33] Ks. HE 88/1981 vp./A 2, s. 36–38, Mäenpää: 1997 s. 283–286 ja Lapin lääninoikeuden päätös 16.10.1991 t: 1186, jossa asia palautettiin viranomaiselle uudelleen käsiteltäväksi, koska sen olisi tullut ennen asian ratkaisemista varata asianosaiselle tilaisuus lisäselvityksen esittämiseen.

[34] Ks. HE 88/1981 vp./A 2, s. 38. Asian selvittämisvelvollisuuden jakautumisesta tuonaikaisissa ulkomaisissa hallintomenettelylaeissa ks. LAVO 1/1979 s. 174 ja 175.

[35] Vrt. esim. Andersson: 1990 s. 180–184, Arjanne: 1998 ja korkeimman hallinto-oikeuden 70 -vuotisjuhlamuistio s. 2.

[36] Ks. Kellosalo: 1998 s. 282, jossa Kellosalo toteaa verotarkastuksen osalta mm. seuraavaa: ”Vaikka näyttövelvollisuuskysymyksillä on verotarkastuksessakin merkitystä, niin lähtökohtaisesti verotarkastajan on pyrittävä selvittämään kaikki tosiseikat siitä riippumatta, kenen osapuolen eduksi tämä koituu. Tähän velvoittaa jo hallintomenettelylain 17 §:n säännös, jonka mukaan viranomaisen on huolehdittava asian selvittämisestä. Vaikka esimerkiksi verovelvollisella on näyttövelvollisuus siitä, mihin tarkoitukseen laina on otettu, on verotarkastajan pyrittävä selvittämään, mihin lainavarat todella on käytetty, eikä hän voi tyytyä viittaamaan näyttövelvollisuuteen.” Ks. myös Kuopus: 1988 s. 295, Toivanen: 1998 s. 285 ja 286, Kulla: 1999 s. 110 sekä KHO 1986 II 81.

sella on useimmissa hallintoasioissa oikeus joko saattaa asia uudelleen hallintoviranomaisessa vireille tai hakea päätökseen muutosta valittamalla[37].

Ratkaisun sisältö riippuu olennaisella tavalla siitä, miten asian selvittäminen on hoidettu. Tämän vuoksi hallintomenettelylakiin lisättiin säännös, jonka mukaan *yhdessä käsiteltävissä asioissa ja asioissa, joissa on useita asianosaisia,* viranomaisen on huolehdittava selvittämisestä niin, ettei asianosaisten yhdenvertaisuutta loukata. Säännöksen tarkoitus on taata asianosaisten *yhdenvertainen kohtelu* PL 6 §:ssä edellytetyllä tavalla (menettelyllinen yhdenvertaisuus). Säännös velvoittaa viranomaista tasapuolisuuteen, objektiivisuuteen ja puolueettomuuteen sekä menettelynjohdossa että niissä käytännön menettelytoimissa, joiden avulla se itse hankkii lisäselvitystä. Viranomainen saattaa lähtökohtaisesti pyytää asianosaiselta lisäselvitystä vain, jos tällainen menettely ei saata asianosaista eriarvoiseen asemaan toisiin asianosaisiin verrattuna. Toisaalta viranomaisen tulee valvoa, että menettely- ja aineellisia säännöksiä paremmin tunteva osapuoli ei saa paremman tietämyksensä turvin epäoikeutettua etua hallintomenettelyssä. Asioissa, joissa on vastakkain kaksi tai useampia erilaisia vaatimuksia, yhdenvertaisuus toteutuu käytännössä siten, että viranomaisen tulee, pyydettyään asianosaiselta selvitystä tämän vaatimuksen perusteista, varata toisille asianosaisille tilaisuus esittää selvitystä näiden vaatimusten ja vastaperusteiden tueksi. Käytännössä riittävä yhdenvertaisuus saavutetaan useimmiten siten, että viranomainen kuulee vastapuolta viranomaiselle esitetyn relevantin selvityksen johdosta sekä tarvittaessa ohjaa osapuolia selitysten laadinnassa. Tällainen menettely takaa osapuolille yhdenvertaisen mahdollisuuden esittää asiansa viranomaiselle. Hankkiessaan itse selvitystä viranomaisen tulee huolehtia siitä, että kaikki ratkaisuun vaikuttavat seikat tulevat yhtä perusteellisesti selvitetyiksi ja että asianosaisille varataan tarvittaessa tilaisuus lausua viran puolesta hankitun lisäselvityksen johdosta. Viranomaisen on valittava käytettävissään olevista selvityskeinoista sellainen, joka parhaiten takaa asianosaisten erilaisten vaatimusten käsittelyn oikeudenmukaisella ja puolueettomalla tavalla[38].

Verotuslaissa oli säännökset verovelvollisen oikeudesta täyttää ilmoitusvelvollisuutensa suullisesti sekä tulla tutkijalautakunnassa suullisesti kuulluksi ennen asian ratkaisemista[39]. Näitä säännöksiä täydensi hallintomenettelylain määräys, jonka mukaan asianosaiselle on asian vireillä ollessa mahdollisuuksien mukaan varattava tilaisuus esittää suullisesti vaatimus tai selvitystä. Hallituksen esityksen mukaan *suullinen menettely* saattaa antaa viranomaiselle paremmat mahdollisuudet johtaa asian selvittämistä aineellisesti oikean lopputuloksen saavuttamiseksi. Asianosainen saattaa täyttää oman selvittämisvelvollisuutensa suullisesti ja viranomainen saattaa kyselyoikeuttaan käyttämällä varmistaa ratkaisun kannalta relevantin tiedon

---

[37] Ks. HE 88/1981 vp./A 2, s. 38 ja 39.
[38] Ks. HE 88/1981 vp./A 2, s. 39 ja 40, Mäenpää: 1997 s. 266 ja 267 sekä HMenL 17 § 3 mom.
[39] Asianosaisen kuulemisesta totuusvakuutuksen nojalla hallintomenettelyssä ei ollut säännöksiä. Ks. LAVO 1/1979 s. 195, VerL 54 § 2 mom (1958/482) ja 92 § 3 mom (1977/511).

saamisen. Välittömyys saattaa lisäksi nopeuttaa käsittelyä ja parantaa kansalaisten toimintaedellytyksiä. Suulliseen menettelyyn voidaan ryhtyä sekä asianosaisen että viranomaisen aloitteesta, mutta vain sillä edellytyksellä, että asianosainen siihen suostuu. Hallintomenettelylain mukaan asianosaisella ei ole ehdotonta oikeutta esittää asiaansa suullisesti. Ennen asian ratkaisemista viranomaisen on selvitettävä, miksi asianosainen haluaa antaa suullisen lausuman. Asiasta päättäessään viranomaisen tulee ottaa huomioon kaikki asian selvittämiseen liittyvät näkökohdat. Mikäli suullisen käsittelyn epääminen heikentäisi oleellisesti asianosaisen mahdollisuutta toimia menettelyssä etujensa edellyttämällä tavalla, viranomainen voi vain poikkeustapauksissa evätä asianosaisen pyynnön. Päätösharkinnassa on otettava huomioon myös asian laatu ja intressin suuruus. Hallintoviranomainen voi päättää kuulla asianosaisen lisäksi muitakin henkilöitä kuten esim. todistajia tai asiantuntijoita ilman valaa tai vakuutusta[40].

HMenL:ssa ei aseteta erityisiä muotovaatimuksia suullisen lausuman esittämiselle. Suullinen lausuma on mahdollista esittää esim. puhelimitse. Milloin asianosainen haluaa esittää asiansa suullisesti, tulee viranomaisen selkeästi ilmoittaa, onko hänellä siihen oikeus. Jos pyyntö esitetään kirjallisesti, viranomaisen on syytä antaa vastauksensa todisteellisesti. Mikäli viranomainen ei suostu suullisen lausuman esittämiseen, on asianosaisella oikeus esittää asiansa kirjallisesti. Suullisen lausuman antamista rajoittaa HMenL:n määräys, jonka mukaan muut asianosaiset on kutsuttava tulemaan samanaikaisesti paikalle, jos siihen on syytä. Säännöksen tarkoitus on varata kaikille asianosaisille samanlainen mahdollisuus esittää asiansa viranomaiselle sekä edistää asian selvittämistä. Näillä periaatteilla on tärkeä merkitys mm. kuultaessa asianosaista suullisesti verotuksen oikaisulautakunnassa. Käytännössä em. päämäärät voidaan esim. verotusmenettelyssä yleensä saavuttaa myös siten, että viranomainen varaa muille asianosaisille tilaisuuden tulla kuulluksi asianosaisen suullisen lausuman johdosta. Se seikka, että asianosainen on kutsusta huolimatta jäänyt saapumatta paikalle suullista lausumaa annettaessa, ei vielä merkitse em. kuulemisvelvollisuuden täyttymistä. Viranomaisen puolesta suullisen lausuman voi ottaa vastaan asian valmisteleva virkamies tai lautakuntatyyppisessä elimessä, kuten verotuksen oikaisulautakunnassa, sen puheenjohtaja. HMenL on siinä suhteessa varsin joustava, että se ei, toisin kuin yleisessä oikeudenkäyntimenettelyssä, edellytä viranomaiselta päätösvaltaista kokoonpanoa suullista lausumaa

---

[40] Ks. HE 88/1981 vp./A 2, s. 40 ja 41, Hallberg–Ignatius–Kanninen: 1997 s. 58, 59, 279, 280, 290 ja 291, Savolainen–Teperi: 2000 s. 384–386 ja HMenL 18 §.

Myös Ruotsin förvaltningslag -lain (1986:223) 7 ja 14 §:n mukaan hallintoviranomainen voi asianosaisen pyynnöstä riippumatta päättää käsitellä asiaa suullisesti. Ruotsissakin viranomaisen on asiaa harkitessaan kiinnitettävä erityistä huomiota siihen, että suullinen käsittely voi helpottaa asianosaisen mahdollisuuksia asioida viranomaisen kanssa. Taxeringslag -lain (1990:324) 3 luvun 4 §:n mukaan verovelvolliselle on varattava tilaisuus esittää asiansa suullisesti häntä koskevassa, verolautakunnassa käsiteltävässä asiassa, mikäli ei ole olemassa erityisiä suullisen käsittelyn järjestämistä vastaan puhuvia syitä. Ks. Edelstam: 1995 s. 159 ja 160.

vastaanotettaessa. Tosin esim. verotuksen oikaisulautakunnassa asianosaisen suullinen lausuma tulisi ottaa vastaan ensisijaisesti päätösvaltaisessa kokoonpanossa[41].

VerL:ssa oli säädetty *katselmuksesta* vain veroluokitusta koskevan valitusasian osalta. HMenL:n mukaan viranomainen saattaa toimittaa katselmuksen, jossa asianosaiselle on varattava tilaisuus olla läsnä. Katselmusta koskevien säännösten sisällyttämistä lakiin puollettiin sillä, että katselmuksen asema oli virallistettava lainsäädäntötasolla ja että aineellisesti oikeaan lopputulokseen pyrittäessä hallintoviranomaisille tuli taata pääsääntöisesti samat todistuskeinot kuin alioikeusmenettelyssäkin. Katselmusten toimittaminen on veroasioissa hyvin harvinaista. Sen sijaan veroviranomaiset ovat toisinaan viran puolesta suorittaneet paikallistuntemuksensa perusteella sellaisia tarkastuksia, joihin asianosaisia ei ole kutsuttu paikalle. Epävirallisiin tarkastuksiin on syytä suhtautua varauksellisesti, koska ne voivat vaarantaa kontradiktorisen periaatteen toteutumisen. *Tarkastus* voi olla myös tiukan muotosidonnainen, kuten esim. verotarkastus. Näissä kuulemisvirheet eivät ole kovin yleisiä. Katselmus on rinnastettavissa suulliseen käsittelyyn, koska niillä asianosaisilla, jotka ovat saapuneet paikalle, on siinä mahdollisuus esittää myös suullisia lausumia. Katselmuksesta päättäminen kuuluu viranomaiselle, mutta sen tulee asiasta päättäessään kiinnittää huomiota asianosaisten vaatimuksiin. Katselmuksen toimittamista viran puolesta rajoittaa se, että viranomaisella ei ole oikeutta toimittaa katselmusta vastoin asianosaisen tai kolmannen henkilön tahtoa, jos menettely voisi loukata lailla suojattua oikeutta, kuten omistajanhallintaa tai kotirauhaa. HMenL:iin ei sisälly tarkentavia säännöksiä katselmuksen toimittamisesta. Viranomaisen on suoritettava katselmus päätösvaltaisessa kokoonpanossa. HMenL:ssa ei anneta viranomaiselle oikeutta käyttää katselmuksen yhteydessä pakkokeinoja. Läsnä olevaa asianosaista voidaan välittömästi kuulla katselmuksessa tehtyjen havaintojen ja esitettyjen suullisten lausumien johdosta. Muussa tapauksessa asianosaista on erikseen kuultava katselmuksessa saatujen selvitysten johdosta. Katselmuksesta aiheutuneiden kulujen korvaamisesta ei ole säännöksiä, minkä vuoksi jokainen katselmukseen osallistunut vastaa itse omista kuluistaan[42].

VerL:ssa oli säädetty alioikeudessa tapahtuvasta todistajan kuulustelusta. HMenL:iin lisättiin säännös *suullisesta todistelusta,* jossa voidaan kuulla todistajaa valallisesti ja asianosaista totuusvakuutuksen nojalla. Verotusmenettelyssä asianosaisen kuuleminen totuusvakuutuksen nojalla on erittäin harvinaista. Toisaalta VerL:n todistajan kuulustelua koskevat säännökset syrjäyttivät muilta osin HMenL:n vastaavat määräykset. Tilanne muuttui vasta silloin, kun VerL korvattiin VerMenL:lla (1995/1558). Tällöin VerMenL:iin ei enää sisällytetty todistajan kuu-

---

[41] Ks. HE 88/1981 vp./A 2, s. 41, Kulla: 1999 s. 120, HMenL 18 § sekä Aalto: 1999, etenkin s. 219.
[42] Ks. HE 88/1981 vp./A 2, s. 42 ja 43, Hallberg–Ignatius–Kanninen: 1997 s. 62, Kulla: 1999 s. 121, Savolainen–Teperi: 2000 s. 387 ja 388 sekä HMenL 19 §. Vrt. VerL 90 § 2 mom (1967/547).

lustelua koskevaa erityissäännöstä, minkä vuoksi em. HMenL:n säännöksiä sovelletaan nykyisin kaikilta osin verotusmenettelyssä[43].

Tässä tarkoitettuihin suullisiin todistuskeinoihin voidaan turvautua vain erityisestä syystä. Tällaisena syynä voidaan pitää sitä, että muilla todistuskeinoilla ei ole kyetty selvittämään puuttuvia tosiseikkoja ja että puuttuvat todisteet ovat välttämättömiä aineellisesti oikeaan lopputulokseen pääsemiseksi. On myös kiinnitettävä huomiota siihen, kuinka merkittävästä asiasta on kyse asianosaisten kannalta. Asian ratkaiseva viranomainen päättää suulliseen käsittelyyn ryhtymisestä, mutta sen on otettava huomioon asianosaisten vaatimukset. Verotusmenettelyssä on ehkä liiankin laajasti hyväksytty yksityisluonteisia kirjallisia kertomuksia näytöksi. Suulliseen todisteluun voidaan joutua turvautumaan esim. silloin, kun em. kertomuksen sisältö on kiistetty verotuksen oikaisulautakunnassa. Jos asianosaisen suullista todistelua, suullista lausumaa tai katselmusta koskevasta vaatimuksesta on annettu välipäätös, voidaan siitä valittaa vasta lopullisen päätöksen yhteydessä. Mikäli asianosaisen vaatimus on hylätty, on päätös tältäkin osin perusteltava. Viranomaisaloitteisuutta rajoittaa se, ettei asianosaista voida velvoittaa alistumaan kuultavaksi totuusvakuutuksen nojalla. Kuulemisen toimittaa nykyisin hallinto-oikeus, mikä saattaa olla tuomioistuimen puolueettomuuskuvan kannalta ongelmallista, jos asia tulee myöhemmin vireille valituksena. Kuuleminen on toimitettava tuomioistuimessa, jotta todistajalle tai asianosaiselle voidaan asettaa rangaistuksen uhka totuudessa pysymiseksi. Kuuleminen voidaan toimittaa siinä hallinto-oikeudessa, jossa se voi tapahtua soveliaimmin, eikä hallintoviranomainen virka-apupyyntöä esittäessään ole sidottu hallinto-oikeuden alueellisiin toimivaltarajoihin[44].

Asianosaisille on varattava tilaisuus olla läsnä kuultaessa todistajaa tai asianosaista. Hallinto-oikeuden tulee näin ollen päätettyään suullisen käsittelyn ajankohdasta ilmoittaa asianosaisille kuulemisen järjestämisestä. Asianosaisilla on oikeus esittää todistajalle kysymyksiä sekä lausua käsityksensä todistajan kertomuksen johdosta. Laissa ei ole ehdotonta määräystä, jonka mukaan asianosaisilla olisi oikeus esittää kysymyksiä tai lausua käsityksensä totuusvakuutuksen nojalla kuullun asianosaisen kertomuksen johdosta. Tältä osin asia on jätetty hallinto-oikeuden harkintaan. Muutoin suullisessa käsittelyssä noudatettiin aluksi LOL:n säännöksiä. LOL:n on nyttemmin korvannut HLL. Näitä täydentävästä OK:sta löytyvät määräykset mm. todistajan oikeudesta kieltäytyä todistamasta. Hallintoviranomaisen on syytä ennen kuulemisen järjestämistä toimittaa hallinto-oikeudelle tarpeelliset tiedot asiasta sekä luettelo todistajalle tai asianosaiselle esitettävistä kysymyksistä. Hallintoviranomaisen edustaja voi myös itse olla kuulemistilaisuudessa läsnä ja

---

[43] Ks. HMenL 19 § 2 mom ja Merikoski: 1968 s. 387 sekä 393. Vrt. VerL 140 § sekä LOL (1974/1021) 16 §. Viimeksi mainitun lainkohdan mukaan lääninoikeus saattoi asian selvittämiseksi toimittaa suullisen käsittelyn, jossa voitiin kuulla asianosaista myös totuusvakuutuksen nojalla sekä kuulustella todistajia ja asiantuntijoita valallisesti.

[44] Ks. HE 88/1981 vp./A 2, s. 43 ja 44 sekä Savolainen–Teperi: 2000 s. 388–391.

esittää tarpeelliseksi katsomiaan lisäkysymyksiä. Hallinto-oikeuden on laadittava suullisesta kuulemisesta *erillinen pöytäkirja*. Hallintoviranomaisen on pöytäkirjan johdosta kuultava sellaisia asianosaisia, jotka eivät olleet läsnä hallinto-oikeudessa[45].

Edellä tarkoitetun todistajan nimeää aina hallintoviranomainen, minkä vuoksi se vastaa todistajalle maksettavista korvauksista. Korvaus määräytyy soveltuvin osin valtion varoista maksettavista todistelukustannuksista annetun lain (1972/666) säännösten mukaisesti. Viranomainen voi kuitenkin erityisestä syystä velvoittaa asianosaisen kokonaan tai osaksi korvaamaan sille julkisista varoista maksetut korvaukset. Tällainen erityinen syy voi olla esim. se, että asianosainen on vaatinut tietyn todistajan kuulemista, mutta kuulemisella ei ole saatu asianosaisen vaatimuksensa perusteena mainitsemaa lisänäyttöä. Edellä mainitut suullisen todistelun edellytykset ovat suhteellisen ankaria, mikä ylläpitää kirjallista hallintomenettelyä. Ehkä juuri tämän vuoksi HMenL:iin ei ole lisätty säännöksiä asianosaisten oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta. Verolautakunta, tutkijalautakunta tai verotuksen oikaisulautakunta ei voinut VerL:n mukaan määrätä oikeudenkäyntikuluja korvattavaksi. VerMenL ei ole tuonut muutosta periaatteeseen, jonka mukaan hallintomenettelyssä asianosaiselle kertyneitä oikeudenkäyntikuluja ei voida korvata[46].

HMenL:n todistelukeinoja koskevat säännökset eivät ole tyhjentäviä. On huomattava, että HMenL:iin ei sisälly säännöstä asiantuntijan kuulemisesta valallisesti, koska tähän ei katsottu olevan tarvetta. Näin ollen asiantuntijaan ei voida edes em. virka-apumenettelyssä soveltaa HLL 40 §:ssä viitattuja OK:n säännöksiä, joissa on määrätty mm. pakkokeinoista sekä valan tai vakuutuksen antamisesta. Viranomainen tai asianosainen saattaa hankkia tarvitsemansa asiantuntijalausunnon kirjallisesti. Hallintomenettelyssä noudatetaan *vapaata todistelua ja vapaata todisteiden harkintaa* samoin perustein kuin oikeudenkäyntimenettelyssäkin. Tästä ei kuitenkaan katsottu tarpeelliseksi ottaa nimenomaista säännöstä lakiin. Näiden periaatteiden mukaisesti viranomainen voi kuulla yksityistä henkilöä suullisestikin tämän asiantuntemuksen johdosta[47].

Verotusasetuksessa oli ennestään lukuisia määräyksiä eräiden tietojen merkitsemisestä verotusasiakirjoihin[48]. HMenL:n mukaan suullisesti esitetty vaatimus sekä sellainen suullinen selvitys ja katselmuksessa tehty havainto, joka saattaa vaikuttaa

---

[45] Ks. HE 88/1981 vp./A 2, s. 44, VeroH ohje 21.9.1998/3079/03/98 s. 10 ja 11, LOL (1974/1021) 16 § 1 ja 2 mom, 17 § 2 mom, 21 § ja 25 § 2 mom sekä HLL (1996/586) 39 § 3 mom, 43 ja 45 §.

[46] Ks. HE 88/1981 vp./A 2 s. 44 ja 45, HMenL 19 § 3 mom, laki valtion varoista maksettavista todistelukustannuksista (1972/666) ja etenkin sen 17 § sekä VeroH ohje 21.9.1998/3079/03/98 s. 9. Vrt. VerL 141 §, Huotari: 1976 s. 220, jossa Huotari ehdotti, että tutkijalautakunnalle olisi annettu oikeus päättää oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta sekä KM 1992:7 s. 317, jossa ehdotettiin, että verovelvolliselle voitaisiin oikaisuvaatimusmenettelyn yhteydessä määrätä maksettavaksi oikeudenkäyntikuluja.

[47] Ks. HE 88/1981 vp./A 2, s. 45 sekä Hallberg–Ignatius–Kanninen: 1997 s. 62.

[48] Ks. VerA 39 §.

asian ratkaisuun, on merkittävä asiakirjaan. Hallituksen esityksen mukaan *kirjaamisvelvollisuus* koskee myös kolmannen henkilön tai muun viranomaisen antamia suullisia tietoja. Kirjaaminen kuuluu sille virkamiehelle, jonka tehtäväksi kyseessä olevien tietojen vastaanottaminen on kulloinkin annettu. Menettelyn osalta ei ole säädetty sen kummempia muotovaatimuksia, vaan tiedot voidaan tarvittaessa kirjata hyvinkin vapaamuotoisesti. Kirjaamista puoltavat menettelylle asetettavat oikeusvarmuusnäkökohdat, hallintoviranomaisten ja hallintolainkäyttöviranomaisten tarve saada tietoonsa ratkaisun kaikki perusteet sekä asianosaisen kuuleminen asiassa esitettyjen vaatimusten ja selvitysten johdosta[49].

Viranomaisen tulee paitsi pyrkiä aineellista totuutta vastaaviin ratkaisuihin myös käsitellä sille kuuluvat asiat joutuisasti. Asianosainen saattaa joutua asian valmisteluvaiheessa esim. poistamaan asiakirjassa havaitun puutteen (9 §), antamaan selityksensä häntä kuultaessa (15 §) tai esittämään selvityksiä vaatimuksensa perusteista (17 §). Menettelyn nopeuttamiseksi *asianosaiselle* tulee hallintomenettelylain mukaan tarvittaessa asettaa *kohtuullinen määräaika* em. tehtävien suorittamista varten. Asianosaiselle tulee samalla ilmoittaa, ettei määräajan noudattamatta jättäminen estä ratkaisemasta asiaa. Määräaika tulee asettaa etenkin sellaisissa asioissa, joissa yksityinen asianosainen saattaa menettelyllään haitata toisen yksityisen asianosaisen tai julkista etua valvovan viranomaisen vaatimuksen käsittelyä. Määräajan pituus riippuu kulloisenkin asian kiireellisyydestä, menettelytoimen asianosaiselta edellyttämästä työmäärästä sekä asianosaisen yksilöllisistä olosuhteista ja kyvystä suoriutua hänelle asetettavasta tehtävästä. Säännöksen tarkoitus on mahdollistaa asian ratkaisu siitä huolimatta, vaikka asianosainen jättää menettelytoimen määräajassa suorittamatta. Toisaalta säännös mahdollistaa sen, että asianosaisen määräajan jälkeenkin suorittamat menettelytoimet voidaan ottaa huomioon, kunhan ne vain on saatettu viranomaisen tietoon ennen asian ratkaisemista. Viranomaisen tulee selvästi ilmoittaa asianosaiselle määräajan asettamisesta ja sen laiminlyönnin seuraamuksista. Ilmoittaminen saattaa tapahtua vapaamuotoisestikin, kunhan asianosainen noudattaa hänelle asetettua määräaikaa. Mikäli asianosainen laiminlyö määräajan ja asia joudutaan tästä huolimatta ratkaisemaan, tulee viranomaisen HMenL:n ja HTiedL:n mukaan todisteellisesti näyttää ilmoituksen tapahtuneen sekä sen ajankohdan. Tuloveroasioissa tiedoksianto voidaan nykyisin erityissäännösten perusteella suorittaa varsin kattavasti tavallisella kirjeellä[50].

Verotuslaissa tai -asetuksessa ei ollut tarkkoja määräyksiä *päätöksen sisällöstä*

---

[49] Ks. HMenL 20 § ja HE 88/1981 vp./A 2, s. 45 ja 46 sekä Kulla: 1999 s. 114. HMenL 20 §:ää muutettiin 30.4.1987 annetulla lailla (1987/473). Sen mukaan myös henkilörekisterilaissa (1987/471) tarkoitetusta henkilörekisteristä saatu tieto, joka saattaa vaikuttaa asian ratkaisuun, on merkittävä asiakirjaan. Säännöksen on määrä toteuttaa rekisterinpidon avoimuusperiaatetta sekä asianosaisjulkisuuden periaatetta. Nyttemmin henkilörekisterilaki on kumottu henkilötietolailla (1999/523).

[50] Ks. HMenL 21 §, HTiedL (1966/232) 8 §, HE 88/1981 vp./A 2, s. 46-48, Kurvinen–Sippola: 1989 s. 47, HE 131/1995 vp./A 3, s. 30 ja 31, Kulla: 1999 s. 157 sekä VerMenL 64 ja 67 § (1998/505).

tai perustelemisesta[51]. Tätä koskevat HMenL:n säännökset ovat varsin merkityksellisiä mm. verotusmenettelyn kannalta. Niiden merkitys on entisestään kasvanut perusoikeusuudistuksen myötä. HMenL:a valmistelleessa hallituksen esityksessä korostettiin päätösten tiedonvälitystehtävän tärkeyttä. Asianosaisen lisäksi päätöksellä on merkitystä valvonta-, täytäntöönpano- ja muutoksenhakuviranomaisille. Päätöksestä tulee HMenL:n mukaan käydä selvästi ilmi, mihin asianosainen on oikeutettu tai velvoitettu taikka miten asia muuten on ratkaistu. Hallintopäätökseen kohdistuu näin ollen sekä yksilöinti- että selkeysvaatimus. Yksilöintivaatimuksen mukaan päätöksestä on käytävä selville, mistä seikoista siinä on annettu ratkaisu ja miten nämä seikat on ratkaistu. Yksilöintivaatimukseen vaikuttaa kulloisenkin asian laatu sekä erilaisten ratkaisuvaihtoehtojen määrä. Päätöksen sisältö voidaan kokonaan tai osaksi osoittaa myös päätöksen liitteitä hyväksi käyttäen. Päätöksen selkeysvaatimus edellyttää, että ratkaisu on esitettävä ajatuksellisesti selkeänä ja kielellisesti ymmärrettävänä[52].

HMenL:n mukaan päätös on perusteltava ilmoittamalla sen perusteena olevat pääasialliset tosiseikat (tosiasiaperustelu) sekä säännökset ja määräykset (oikeudellinen perustelu). Hallituksen esityksessä korostettiin perustelujen tärkeyttä oikeussuojaa ja päätöksenteon huolellisuutta lisäävinä tekijöinä. Perustelemisvelvollisuus on hyvän hallinnon keskeinen tae. Se pakottaa viranomaisen suurempaan huolellisuuteen, koska perusteleminen edellyttää tosiseikkojen selvittämistä. Perustelemisvelvollisuus edellyttää lisäksi sitä, että selvitettyjä tosiseikkoja on verrattava oikeussäännöksiin. Perusteluvaiheessa ratkaisusta voidaan karsia suuri joukko virheitä, jotka muutoin saattaisivat jäädä huomaamatta. Asianosainen kykenee perustelujen avulla ymmärtämään, miksi viranomainen on päätynyt ratkaisuunsa. Perustelut auttavat asianosaista harkitsemaan, kannattaako päätökseen hakea muutosta. Lisäksi ne ohjaavat valituskirjan laatimista ja puuttuvien tosiseikkojen selvittämistä. Hallintoviranomaisen päätöksen perusteluilla on merkitystä myös valitusviranomaisen kannalta siksi, että asianmukaiset perustelut vähentävät muutoksenhakutarvetta ja valitusviranomainen saa niistä tiedon, mihin seikkoihin asian ratkaissut hallintoviranomainen on kiinnittänyt huomiota ja minkä merkityksen se on eri seikoille antanut. Perusteluvelvollisuus lisää yleisön luottamusta siihen, että viran-

---

[51] Hallintopäätösten sisältöä ja perustelemista koskevat vaatimukset olivat muotoutuneet pitkälti oikeuskäytännössä, johon vaikuttivat OK 24:3 ja HPurkuL 2 §:n 1 mom:n 3 kohta. Valtioneuvoston oikeuskanslerin kertomuksessa vuodelta 1973 sivuilla 68 ja 69 on kuvattu tutkijalautakunnan perustelukäytäntöä. Verohallitus perusteli apulaisoikeuskanslerille antamassaan lausunnossa tutkijalautakuntien päätösten suppeita perusteluja mm. sillä, että verovelvollisella oli oikeus saada verotoimistosta suullinen selvitys kaikista verotuksensa perusteista. Ks. myös LAVO 1/1979 s. 225, 226 ja 231 sekä KHO 1945 II 406, KHO 1953 II 474, KHO 1953 II 607, KHO 1963 A II 215 ja KHO 1977 A II 40 sekä VerA 39 §.

[52] Ks. HMenL 23 §, PL 21 § 2 mom, HE 88/1981 vp./A 2, s. 50, LAVO 2 /2000 s. 43 ja 44, Kulla:1999 s. 144-149 sekä KHO 1987 A 73 ja 13.10.1988 t:4070, joissa kummassakin viranomaisen päätös kumottiin ja asia palautettiin sille uudelleen käsiteltäväksi, koska päätöksestä eivät käyneet ilmi ne pääasialliset tosiseikat, joihin ratkaisu perustui.

omaiset pyrkivät ratkaisemaan hallintoasiat aineellista totuutta vastaavalla tavalla sekä noudattavat ratkaisuissaan tasapuolisuuden vaatimusta[53].

Hallintomenettelyn tosiasia- ja oikeudellisille perusteluille asettamat vaatimukset eroavat jossain määrin hallintolainkäytön asettamista vastaavista vaatimuksista. Päätöksen tosiasiaperustelu ei hallintomenettelyssä yleensä edellytä siinä määrin todistusharkinnan perustelemista kuin hallintolainkäytössä. Hallintomenettelyssä on samoin kuin hallintolainkäytössäkin ilmoitettava lakien ja asetusten ohella sovelletut yleiset oikeusperiaatteet sekä lakia ja asetusta alemmanasteiset säädökset ja määräykset. Hallintomenettelyssä oikeudellinen perusteluvelvollisuus ei edellytä siinä määrin oikeusohjeiden sisällön selvittämistä kuin hallintolainkäytössä. Hallintomenettely ei muutoinkaan edellytä perusteluilta niin suurta yksityiskohtaisuutta kuin hallintolainkäyttö. Hallintomenettelyssä riittää yleensä, kun viranomainen ilmoittaa päätöksensä pääasialliset tosiasia- ja oikeudelliset perustelut, mikä mahdollistaa suhteellisen lyhyet päätösperustelut. Viranomaisen on kuitenkin kiinnitettävä tavallista suurempaa huomiota näytön arviointiin ja oikeudellisiin perusteluihin silloin, kun osapuolet ovat asiaa verotuksen oikaisulautakunnassa käsiteltäessä eri mieltä esitetystä selvityksestä tai sovellettavista oikeusohjeista. Hallintomenettelyssä perusteleminen voi tapahtua vapaamuotoisemmin kuin hallintolainkäytössä[54].

Asianosaisten oikeussuoja ja tiedontarve ei aina edellytä yhtä laajaa päätösten perustelemista. Tämän vuoksi HMenL:iin lisättiin joukko *edellytyksiä, joiden täyttyessä perustelut voidaan jättää esittämättä*. Näitä poikkeusperusteita ei voida tulkita laajentavasti. Kaikilla poikkeussäännöksillä ei ole merkitystä verotusmenettelyn kannalta, joten tarkastelua voidaan jäljempänä rajoittaa. Perustelut voidaan jättää esittämättä mm. silloin, kun perusteleminen on ilmeisen tarpeetonta. Toisin kuin kuulemisvelvollisuustapauksissa, perusteluvelvollisuutta ei poista se, että asia jätetään tutkimatta tai hylätään heti. Asioissa, joissa on useita asianosaisia, jollekin asianosaiselle kielteinen ratkaisu on yleensä aina perusteltava. Esim. veronoikaisuasioissa tosiasiallisesti heikomman osapuolen eli verovelvollisen vaatimus voidaan kuitenkin hyväksyä perustelematta, kun ratkaisu on ilmeisen selvä ja kun veronsaajan edustajaa on kuultu verovelvollisen vaatimuksen ja tätä tukevien todisteiden johdosta. Perustelut voidaan jättää esittämättä myös silloin, kun perusteluja ei voida laatia viivyttämättä huomattavasti päätöksen antamista. Viranomaisen on jaettava käytettävissään oleva aika ja resurssit eri asioille tarkoituksenmukaisella tavalla. Verotuksen massamenettelyn luonne ja oikaisumahdollisuuksien saatavuus saattavat oikeuttaa viranomaisen tinkimään perustelujen tasosta ensi asteen verotuspäätöstä tehtäessä. Viranomaisen on em. tapauksissa syytä asianosaisen pyynnöstä

[53] Ks. HMenL 24 § 1 mom ja HE 88/1981 vp./A 2, s. 50 ja 51.
[54] Ks. HE 88/1981 vp./A 2, s. 51 ja 52 sekä Savolainen–Teperi: 2000 s. 348.

ilmoittaa päätösperusteet jälkikäteen. Puuttuvat perustelut on selvitettävä myös valituksen johdosta annettavassa lausunnossa[55].

Hallintomenettelyä koskevassa lainsäädännössä ei pitkään ollut yleissäännöstä, joka olisi velvoittanut liittämään *valitusosoitusta* vastaavan ohjeen niihin päätöksiin, joihin ei saanut suoraan hakea muutosta valittamalla, vaan joihin oli ensin haettava oikaisua. Asiasta oli tosin annettu useita erityissäännöksiä. HLL:n (1996/586) säätämisen yhteydessä HMenL:iin lisättiin säännös, jonka mukaan oikaisukeinon käyttämisestä on annettava ohjeet päätöksen yhteydessä, jos ennen valituksen tekemistä asiassa on noudatettava oikaisumenettelyä. Valitusosoituksen liittämisestä päätökseen säädetään HLL 3 luvussa[56].

Hallintomenettelyssä sattuu usein selviä virheitä, jotka on tarkoituksenmukaista oikaista mahdollisimman nopeasti ja yksinkertaisia menettelymuotoja noudattaen. HMenL:iin otettiin säännökset viranomaisen oikeudesta korjata asia- ja kirjoitusvirheensä. Kirjoitusvirheen korjaamismenettelyllä ei ole käsiteltävän aiheen kannalta suurta merkitystä. Asiavirheen korjaamista koskevat säännökset vastaavat tavoitteiltaan veronoikaisua koskevia säännöksiä[57].

> Asiavirheiden korjaamista perusteltiin sillä, että valitusasioiden käsittely oli ruuhkauttanut hallintotuomioistuimia. HMenL 26 §:n mukaan viranomainen saattaa poistaa virheellisen päätöksensä ja ratkaista asian uudelleen, jos päätös perustuu selvästi virheelliseen tai puutteelliseen selvitykseen taikka ilmeisen väärään lain soveltamiseen. Kuten säännöksen sanamuotokin osoittaa, sen soveltaminen rajoittuu tapauksiin, joissa virheellisyys on ilmeinen ja kiistaton. Tavoitteena ei siten ole esim. viranomaiselle sattuneiden tulkinta- tai menettelyvirheiden korjaaminen, joskin tällainenkin virhe voi korjaantua asiavirheen korjaamisen yhteydessä. Säännöstä sovellettaessa on yleensä merkityksetöntä, onko asiavirhe aiheutunut viranomaisen vai asianosaisen menettelystä tai laiminlyönnistä. Viranomainen voi korjata virheensä esim. omasta tai toisen viranomaisen aloit-

---

[55] Ks. HE 88/1981 vp./A 2, s. 52-54, HMenL 24 § 2 mom, Mäenpää: 1996 s. 252, Mäenpää: 1997 s. 340 ja 341, LAVO 2/2000 s. 12, 140 ja 169, jossa ehdotetaan lainsäädäntöä muutettavaksi siten, että asianosaisella olisi oikeus jälkikäteisiin tai lisäperusteluihin. Muutos vastaisi EY-oikeudessa vallitsevaa perustelukäytäntöä sekä Ruotsin FL 20 §:n 2 mom:n sisältöä. Ks. myös Pohjois-Karjalan LO:n ratkaisu 12.3.1996 t:130, jossa LO kumosi lääninverovirasto ennakkoperintää koskevan oikaisupäätöksen ja palautti asian lääninverovirastolle uutta oikaisumenettelyä varten. LO katsoi, että oikaisupyynnön käsittelyssä oli noudatettava HMenL 24 §:n säännöksiä päätöksen perustelemisesta ja etteivät oikaisupäätöksestä ilmenneet riittävän yksilöidysti sen perusteena olevat pääasialliset tosiseikat. Perustelujen esittämättä jättämiseen ei ollut riittäviä syitä.

[56] Ks. hallintomenettelylain muuttamisesta annetun lain 24 a § (26.7.1996/589), HE 217/1995 vp./A 6, s. 97 sekä laki sähköisestä asioinnista hallinnossa (1999/1318) 31 §.

[57] Hallintolainkäytössä noudatetaan voimakasta itseoikaisukiellon periaatetta etenkin viranomaisen lopullisten päätösten osalta. Hallintolainkäytössä voidaan korjata vain kirjoitus- tai laskuvirhe tai muu niihin verrattava selvä virhe. Ennen HLL:a voimassa olleen HPurkuL 12 §:n mukaan voitiin korjata vain ilmeinen kirjoitus- tai laskuvirhe. HLL 56 ja 57 §:n mukaan kyse on edelleen selvien teknisten virheiden korjaamisesta. Kirjoitusvirheenä ei voida korjata esim. asian puutteellisesta selvittämisestä johtunutta virhettä eikä viranomaiselle toimitetusta virheellisestä asiakirjasta johtunutta asiallista virhettä. Ks. Hallberg–Ignatius–Kanninen: 1997 s. 353–359 ja Tarukannel–Jukarainen: 1999 s. 77.

teesta tai asianosaisen vaatimuksesta. Vireillepanolle ei ole säädetty määräaikaa. Hallituksen esityksessä korostettiin muutoksenhakuviranomaisen aloitemahdollisuuden tärkeyttä. Asiavirheen korjaaminen riippuu kuitenkin kaikissa tapauksissa asianomaisen viranomaisen omasta harkinnasta. Oikaisu on yleensä toimitettava, jos sen edellytykset ovat olemassa. Asiavirhettä ei kuitenkaan voida korjata asianosaisen suostumuksetta. Pelkkä asianosaisen kuuleminen ei siten riitä. Itse korjaaminen tapahtuu samanlaisessa hallintomenettelyssä kuin alkuperäisen hallintopäätöksen tekeminenkin. Korjaamispäätös on perusteltava. Korjaamispäätöksen sisältöön voi hakea muutosta. Sen sijaan päätökseen, jolla viranomainen on hylännyt virheen korjaamista koskevan vaatimuksen, ei saa hakea muutosta valittamalla. Korjaamisvaatimus ei myöskään siirrä valitusajan päättymistä. Korjaamismenettelyyn voidaan ryhtyä siitä riippumatta, että asia on vireillä oikaisuvaatimuksen tai valituksen johdosta. Mikäli muutoksenhakijalla ei enää ole oikeussuojan tarvetta korjaamismenettelyn jälkeen, lausunnon antaminen muutoksenhakuasiassa raukeaa. Kun asiassa on annettu lainkäyttöpäätös, hallintoviranomainen ei voi enää korjata päätöstään. Mikäli korjattavan päätöksen osalta on vireillä muutoksenhaku, korjausasian käsiteltäväksi ottamisesta on HMenL 28 §:n 1 momentin mukaan ilmoitettava ja siitä tehty päätös toimitettava muutoksenhakuviranomaiselle. Säännöksen tarkoitus on turvata se, että muutoksenhakuviranomaisella on tiedossaan korjausasiassa tehty päätös, ennen kuin se tekee oman lainkäyttöpäätöksensä[58] .

VerL:n ja VerMenL:n veronoikaisua koskevat määräykset poikkeavat useissa kohdin vastaavista HMenL:n säännöksistä, minkä vuoksi tuloverotusta ei voida oikaista HMenL 26 §:n nojalla. Veronoikaisu ei ole sidottu asianosaisen suostumukseen ja se voidaan toimittaa vain määräajassa. Veronoikaisu verovelvollisen hyväksi voidaan nykyisin toimittaa aina, kun verotuspäätös todetaan jollakin tavalla virheelliseksi. Veronoikaisua verovelvollisen vahingoksi ei voida toimittaa sillä perusteella, että päätös perustuu ilmeisen väärään lain soveltamiseen. Veronoikaisu verovelvollisen vahingoksi voidaan nykyisin jättää eräin edellytyksin toimittamatta. Muulloin oikaisu on toimitettava, jos sen edellytykset ovat olemassa. Veronoikaisupäätökseen voidaan aina hakea muutosta ensin oikaisuvaatimuksella ja tämän jälkeen valituksella. Veronoikaisumenettelyyn voidaan asiavirheen korjaamismenettelyn tapaan ryhtyä siitä riippumatta, että asia on vireillä oikaisuvaatimuksen tai valituk-

---

[58] Ks. HE 88/1981 vp./A 2, s. 54–58, Kuopus: 1988 s. 363–365, Hallberg–Ignatius–Kanninen: 1997 s. 372 ja 373, Mäenpää: 1997 s. 253 ja 413–416, Tarukannel–Jukarainen: 1999 s. 69–74, Kulla: 1999 s. 178–180 ja LAVO 2/2000 s. 7, jossa on pidetty epäkohtana sitä, että asiavirheen korjaaminen edellyttää asianosaisen suostumusta silloinkin, kun päätös korjataan asianosaisen eduksi. Ks. myös seuraavat oikeustapaukset: KHO 1984 A II 73; KHO 1988 B 596, jonka mukaan HMenL 26 §:n säännöksiä asiavirheen korjaamisesta voitiin soveltaa perintöverotuksessa. LO:n ja perintöverolautakunnan päätökset kumottiin, kun asiavirheen korjaamiseen ei ollut asianosaisten suostumusta eikä kysymyksessä oleva, perintöverotusta toimitettaessa sattunut virhe ollut perintö- ja lahjaverolain 59 §:n tarkoittama veronjärjestelyn aihe; KHO 21.4.1999 t:868, jossa osakeyhtiö oli kaupparekisterilain 24 §:n nojalla rekisteriviranomaisen päätöksellä poistettu kaupparekisteristä 31.7.1981. Poistamista koskeva päätös oli kuitenkin HMenL 26 §:n nojalla virheellisenä poistettu ja yhtiö merkitty jälleen kaupparekisteriin 14.7.1992. Osakasta katsottiin voidun vuonna 1996 jälkiverottaa peitellystä osingonjaosta siltäkin ajalta, jona yhtiö ei ollut merkittynä kaupparekisteriin.

sen johdosta. Tässä kohdin HMenL 28 §:n 1 momentin säännös täydentää veronoikaisua koskevia määräyksiä[59].

Julkisen sektorin rakenteet ja hallinnon toimintatavat ovat viimeisten vuosikymmenten aikana monin tavoin muuttuneet. Hallintomenettelyn muutospaineita ovat luoneet mm. vuonna 1995 voimaan tullut perusoikeusuudistus, julkisten toimintojen yksityistäminen, sähköisen asioinnin lisääntyminen sekä EY-oikeus. Muun muassa näistä syistä hallintomenettelyä ollaan parhaillaan uudistamassa[60]. HMenL on tarkoitus korvata kattavammalla yleislailla eli hallintolailla. Uudistuksen keskeinen tavoite on lisätä hallintotoiminnan laatua tehokkuusnäkökohtia kuitenkaan unohtamatta. HMenL on koettu puutteelliseksi mm. siksi, ettei siihen sisälly hyvää hallintotapaa ja asiakaslähtöisyyttä ilmentävää yleistä säännöstä eikä käsittelyaikaa ja viranomaisen käsittelyvelvollisuutta koskevaa nimenomaista määräystä[61].

---

[59] VerMenL:iin on lisätty oma kirjoitusvirheen korjaamista koskeva säännöksensä. Ks. VerMenL 51 ja 58 §, HE 131/1995 vp./A 3, s. 35, Kuopus: 1988 s. 379, Rihto: 1989 s. 223, Andersson: 1996 s. 74 ja 75, Myrsky–Linnakangas: 2000 s. 49, 93, 111 ja 112 ja LAVO 2/2000 s. 76. Vrt. KM 1984:28 s. 104, jossa viranomaisaloitteisesti verovelvollisen hyväksi tapahtuvaa veronoikaisua koskevat VerL:n säännökset ehdotettiin korvattaviksi HMenL:n kirjoitus- ja asiavirheen korjaamisesta annetuilla säännöksillä.

[60] Ks. LAVO 4/1997 ja LAVO 2/2000 s. 1–4 ja 177–179.

Meille on säädetty sähköisen asioinnin yleislaki eli laki sähköisestä asioinnista hallinnossa (SAsiointiL, 1999/1318). Se on viranomaisasioinnissa muuten sovellettavaan yleishallinto-oikeudelliseen lainsäädäntöön nähden erityislaki. Laissa ei anneta hallinnon asiakkaille subjektiivista oikeutta vaatia sähköisten tiedonsiirtomenetelmien hankkimista, vaan sähköisten asiointipalvelujen järjestäminen on jätetty viranomaisen harkintaan. Viranomaisen, jolla on tarvittavat tekniset, taloudelliset ja muut valmiudet, on niiden rajoissa tarjottava kaikille mahdollisuus asioida sähköisesti. Viranomaisen on sopivalla tavalla ilmoitettava sähköisessä asioinnissa käytettävät yhteystietonsa. SAsiointiL:a ei sovelleta esim. hallintolainkäyttöön eikä viranomaisten väliseen tietojenvaihtoon. Uutta lakia sovelletaan hallintoasian sähköiseen vireillepanoon, käsittelyyn (mm. asiakirjojen täydentäminen ja asianosaisen kuuleminen) ja päätöksen tiedoksiantamiseen. Jollei SAsiointiL:ssa muuta säädetä, sähköiseen asiointiin sovelletaan, mitä esim. hallintoasian vireillepanosta, päätöksen tiedoksiannosta, viranomaisten toiminnan julkisuudesta ja asian käsittelystä viranomaisissa muualla säädetään. Tällä hetkellä telekopio, sähköposti ja internet ovat tärkeimmät sähköisen asioinnin muodot. SAsiointiL ei edellytä hallinnon asiakkailta varmennettujen sähköisten asiakirjojen käyttämistä. Useissa tapauksissa varmennettuun sähköiseen asiointiin ei ole vielä teknisiä edellytyksiä. Näistä syistä asiakirjaa on tarvittaessa täydennettävä allekirjoituksen osalta. Lisääntyvä sähköinen asiointi parantaa hallinnon palvelutasoa ja lisää toiminnan tehokkuutta. Ks. LM 1/1993 s. 57–66, HE 153/1999 vp./A 3, s. 1, 9–12, 17 ja 25, Laitinen: 1999(b) s. 59–61, Kulla: 2000 s. 57–59 ja SAsiointiL, etenkin 2, 18, 20, 22 ja 29 §.

[61] Ks. LAVO 2/2000 s. 4–12, 23–30 ja 34–36.

5. Yhteenveto verotuslain voimassaoloaikana toteutetuista muutoksista

Verotuslain voimassaolo merkitsi verolautakuntien ja lääninverolautakuntien toimivallan asteittaista supistumista. Kehitystrendi vähensi luottamusmiesten ja vastaavasti lisäsi virkamieskunnan merkitystä verotuksessa. Kehityksen myötä kunnallisen itseverotusoikeuden jäänteet olivat lopullisesti poistumassa verotusjärjestelmästämme. Kehitystä tosin hidasti se seikka, että kuntien merkitystä vero- ja tutkijalautakuntien jäsenten valitsijana lisättiin vuonna 1977 siten, että kunnat valitsivat kaikki mainittujen lautakuntien jäsenet.

Tuloverolain (1992/1535) säätämisen myötä meillä siirryttiin verotusjärjestelmään, jossa kunnallisveroa suoritetaan samasta tulosta vain yhdelle kunnalle tai valtiolle ja jossa verotus toimitetaan vain yhdessä paikassa. Näin ollen voitiin luopua verovelvollisen tulon jakamisesta useiden kuntien kesken. Tämän vuoksi lääninverolautakunnassa ja sopimusmenettelyssä tapahtuvaa tulon jakamista koskevat verotuslain säännökset kumottiin.

Vuonna 1993 verolautakunnat ja tutkijalautakunnat korvattiin verotuksen oikaisulautakunnilla. Verotuksen oikaisulautakuntien perustaminen merkitsi sitä, että verotuksen toimittaminen ja tähän liittyvä asian tutkiminen siirtyi kokonaisuudessaan luottamushenkilöiltä virkamiehille. Verotuksen oikaisulautakunnista muodostettiin veropiirikohtaisia. Verolautakuntien tapaan oikaisulautakunnat saattoivat toimia jaostoihin jakautuneina. Oikaisulautakunnan puheenjohtajana toimi, kuten verolautakunnassakin, veropiirin verojohtaja. Kunnanvaltuustot valitsivat oikaisulautakuntienkin jäsenet varamiehineen puheenjohtajaa lukuun ottamatta. Oikaisulautakunnille annettiin suhteellisen laaja valta järjestää toimintansa parhaaksi katsomallaan tavalla.

Verotuslain voimassa ollessa veroilmoituksia täydentävien tietojen saantiin oikeutettujen viranomaisten piiriä laajennettiin tuntuvasti. Jo verotuslakia säädettäessä oli luotu kattava kaksiasianosaissuhde, jota nyt tehostettiin mm. asiamiesten tiedonsaantioikeuksia laajentamalla. Kaksiasianosaissuhteen voimistaminen vähensi virallisperiaatteen merkitystä. Toisaalta varsin laajoiksi käyneet veronsaajien asiamiesten tiedonsaantioikeudet saattoivat olla ongelmallisia veroprosessuaalisten todistustaakkasäännösten soveltamisen kannalta.

Verotuslain 40 §:n alkuperäisen sanamuodon mukaan veroilmoituksia täydentävien tietojen saantiin oikeutettuja viranomaisia olivat olleet mm. vero- tai tutkijalautakunnissa veronsaajan etua valvoneet valtion- ja kunnanasiamiehet sekä lääninverolautakunnissa veronsaajien etua valvoneet verotusasiamiehet.

Maatilatalouden tuloverolain (1967/543) säätämisen yhteydessä kävi välttä-

mättömäksi ulottaa verotarkastukset myös maatilataloutta harjoittaviin verovelvollisiin. Tällaisen verovelvollisen tuli verotuslain 40 §:ssä mainittujen viranomaisten kehotuksesta esittää tilalla tarkastettavaksi tai toimittaa verotoimistoon tarkastettavaksi maatilatalouteen liittyneet tositteet ja asiakirjat, jotka saattoivat olla ohjeena häntä verotettaessa tai hänen verotustaan koskevaa muutoksenhakua käsiteltäessä. Asiamiesten tarkastusoikeus ulotettiin tällöin ensi kerran suoraan verovelvollisiin.

Verotuslain 40 §:ssä tarkoitettujen tiedonsaantiin oikeutettujen viranomaisten joukkoon lisättiin vuonna 1974 mm. lääninoikeudessa veronsaajien etua valvoneet tarkastusasiamiehet. Täydentäviä tietoja voitiin pyytää paitsi verotus- tai sitä koskevaa muutoksenhakuasiaa käsiteltäessä myös verotarkastusta toimitettaessa. Näin ollen verovelvollisen vastapuolena esiintyvällä viranomaisella oli verotusta tai verotarkastusta toimitettaessa taikka toimitetusta verotuksesta valitettaessa aina oikeus pyytää veroilmoitusta täydentäviä tietoja verovelvolliselta.

Maatilataloutta harjoittavan verovelvollisen verotarkastuksen toimittamiseen oikeutettujen viranomaisten piiri oli muodostunut laajemmaksi kuin kirjanpitolain tai verotuslain mukaan kirjanpitovelvollisen verotarkastuksen toimittamiseen oikeutettujen viranomaisten piiri. Eri verovelvollisryhmiä koskevia tarkastusmenettelyjä ei katsottu aiheelliseksi asettaa eriarvoiseen asemaan. Näin ollen verotuslain 43 §:n sanamuotoa muutettiin vuoden 1974 uudistuksen yhteydessä siten, että jokaisella verotuslain 40 §:ssä tarkoitetulla viranomaisella oli oikeus antaa kehotus myös kirjanpitolain tai verotuslain mukaan kirjanpitovelvollisen verotarkastuksen toimittamiseksi. Lainmuutoksen seurauksena välittömästi verovelvollisen vastapuolena esiintyvä viranomainen saattoi lähes aina verotus- tai verovalitusasiaa käsiteltäessä antaa kehotuksen verotarkastuksen toimittamiseksi.

Tuloverolain (1992/1535) säätämisen yhteydessä meillä luovuttiin maatalousmaan pinta-alaperusteisesta verottamisesta, mikä korosti virallisperiaatteen merkitystä. Aikaisemmin vain maataloutta harjoittanutta verovelvollista koskeneet verotuslain säännökset verotarkastuksesta ulotettiin tällöin koskemaan soveltuvin osin myös puun myyntitulojen verotukseen siirtyneitä verovelvollisia.

Ilmoitusvelvollisuutta koskevat säännökset olivat vuosikymmenten kuluessa muotoutuneet varsin laajoiksi ja monimutkaisiksi. Verotuslain voimassaollessa näitä säännöksiä pyrittiin selkeyttämään. Vuoden 1973 kirjanpitolaissa (10.8.1973/655) luovuttiin kirjanpitovelvollisten jakamisesta eri ryhmiin. Tämä ryhmäjako poistettiin vuonna 1974 myös verotuslaista, minkä lisäksi lain ilmoitusvelvollisuutta koskevia säännöksiä yksinkertaistettiin pitkistä ilmoitusvelvollisuutta erittelevistä luetteloista luopumalla. Ilmoitusvelvollisuutta koskevan yksityiskohtaisen sääntelyn painopiste siirtyi helposti muuteltavaan verotusasetukseen.

Tähän asti ilmoitusvelvollisuutta koskevia säännöksiä oli jatkuvasti lisätty. 1970 -luvun loppupuolella pitkään jatkunut kehityssuunta katkesi, koska osa verohallinnolle saapuvista ilmoituksista koettiin tarpeettomiksi. Verohallitukselle annettiin aluksi oikeus eräissä tapauksissa vapauttaa verovelvollinen veronalaisen tulon il-

moittamisvelvollisuudesta. Ilmoittamisvelvollisuuden rajoittaminen ei koskenut pelkästään verovelvollisia, vaan myös muilta tahoilta saatavia ilmoituksia. Ilmoittamisvelvollisuutta rajoittavat säännökset koskivat aluksi lähinnä verovelvollisten tulo- ja varallisuustietoja. Vuonna 1994 verohallitukselle annettiin kuitenkin valtuus rajoittaa myös verovelvollisten vähennystietojen ilmoittamista. Uudistus oli periaatteellisesti merkittävä, koska meillä oli perinteisesti lähdetty siitä, että verovelvollisen tuli osoittaa vähennysvaatimuksensa perusteet. Verovelvollisten ilmoituksia korvattiin kolmansilta tahoilta saatavilla tiedoilla, joita veroviranomaisten oli tarvittaessa aktiivisesti täydennettävä.

Verotuslain ja -asetuksen voimassa ollessa luotiin hyvin tehokkaat ilmoitusvelvollisuutta täydentävät selvityskeinot. Harmaan talouden paljastamiseksi verotuslaissa tehtiin vuonna 1995 mahdollisiksi sellaisetkin verotarkastukset, joiden yksinomaisena tarkoituksena oli kerätä vertailutietoja verotusta varten.

Kenen tahansa yksityisen henkilön ja toisten viranomaisten tietojenantovelvollisuutta laajennettiin vuosina 1974 ja 1995 siten, että salassapitosäännöksistä huolimatta nämä eivät voineet kieltäytyä antamasta verotukseen vaikuttavia, verovelvollisen taloudellista asemaa koskevia tietoja. Lain sanamuotoa väljennettiin siten, että yksityisten henkilöiden ja toisten viranomaisten oli luovutettava sellaiset tiedot, jotka saattoivat olla tarpeen verotusta, verotarkastusta tai muutoksenhakua varten. Tietojen tarpeellisuuden määritteli ensisijaisesti veroviranomainen virkavastuulla. Muilta viranomaisilta voitiin pyytää myös massaluonteisia verovalvontatietoja. Tässä tarkoitettu tietojensaantioikeus annettiin vain verohallitukselle ja lääninverovirastolle. Ne saattoivat luovuttaa tietoja sekä asian ratkaisevan viranomaisen että veronsaajien asiamiesten käytettäviksi.

Veronkorotuksen osalta veroviranomaisten harkintavaltaa lisättiin vuonna 1993 siten, että laissa säädetty korotus voitiin tietyin edellytyksin jättää määräämättä. Toisaalta veronkorotus voitiin määrätä myös silloin, kun verovelvolliselle ei määrätty veroa. Verotuslain 77 §:n 1 momentin 1 ja 2 kohdassa korotuksen määrääminen oli aikaisemmin kytketty siihen, että verovelvollinen ei ollut noudattanut todistettavasti saamaansa kehotusta. Nyt veronkorotuksen määrääminen edellytti vastaavissa tilanteissa vain sitä, että kehotus oli todistettavasti lähetetty verovelvolliselle. Tältä osin lainmuutos sisälsi samanlaisia piirteitä, kuin vuoden 1963 valtiopäiville jätetty kuulemissäännösten lievennysesitys.

Harkintaverotus muistutti objektiverotusta, koska kiinteistön harkintaverotus toimitettiin käytännössä kiinteistön verotusarvon perusteella ja liiketulon harkintaverotus liikevaihdon perusteella. Harkintaverotuksessa esiintyi lukuisia epäkohtia, joita lievensivät verohallituksen harkintaverotuksesta antamat yhtenäistämisohjeet sekä liikkeiden keskimääräisiä harkintaverotusprosentteja koskevien tilastotietojen julkaiseminen. Verotuslain voimassaolo merkitsi harkintaverotusta koskevien säännösten soveltamisalan asteittaista supistamista. Tämä korosti todellisen tulon selvittämisen tärkeyttä ja siten virallisperiaatetta. Varsin olennainen harkintaverotuksen supistaminen toteutettiin vuonna 1990, kun liiketulon perusteella tapahtuneesta

harkintaverotuksesta luovuttiin. Kiinteistövero korvasi vuonna 1992 kiinteistöjen harkintaverotuksen.

Verolainsäädännön monimutkaistuminen on selvästi havaittavissa vasta verotuslain voimassaoloaikana. Tänä aikana maassamme on säädetty eräitä hyvin vaikeisiin tulkintatilanteisiin johtaneita verolakeja, kuten esim. laki yhtiöveron hyvityksestä (1988/1232). Tarkasteltavan ajanjakson loppupuolella karsittiin tuloverotuksen vähennyksiä, mikä yksinkertaisti jossain määrin verotuksen toimittamista. Sosiaalisten vähennysten merkitys on vähentynyt tulo- ja varallisuusverolain (1988/1240) säätämisen jälkeen. Verotuslain voimassa ollessa tuloverotukseen liittyvä julkinen intressi ei vähentynyt. Tämä johtui mm. tarkasteltavan jakson lopulle ajoittuneesta taloudellisesta lamasta ja sitä seuranneesta julkisen rahoitustarpeen kasvusta.

Vaikka vuoden 1963 valtiopäivillä olikin ehdotettu kuulemista koskevien säännösten lieventämistä, muodostui kehitys verotuslain voimassaolon aikana pääsääntöisesti vastakkaissuuntaiseksi. Kuulemista koskeva säännös lisättiin jälkiverotusta, veronkiertoa, verovelvollisen vahingoksi tapahtuvaa veronoikaisua tai maksuunpanon oikaisua sekä seurannaismuutosta koskeviin säännöksiin. Ulkomaalaisesta riippuvaisen yrityksen verottamista koskevassa säännöksessä ei tosin, aikaisemmasta poiketen, ollut määräystä verovelvollisen kuulemisesta, mutta kyseessä oli ilmeinen lainsäätäjän erehdys. Harkintaverotuksen osalta verotuslakiin lisättiin vuonna 1974 säännös, jonka mukaan kuulemisesta voitiin luopua, mikäli verovelvollinen oli veroilmoituksellaan antanut tähän suostumuksensa. Kuulemisesta luopuminen ei vähentänyt verovelvollisen oikeusturvaa, koska se edellytti, että veroviranomainen ja verovelvollinen olivat sen tarpeettomuudesta yhtä mieltä.

Verotuslain aikana ensi asteen muutoksenhakumenettely tehostui huomattavasti, minkä suurin merkitys on siinä, että kehitysjakso lisäsi asianosaisaloitteisuutta. Toki uudistuksiin sisältyy myös virallisperiaatetta voimistavia piirteitä. Kehityksen moottorina toimi asteittainen veronoikaisumenettelyn merkityksen kasvu sekä vastaavasti tutkijalautakuntamenettelyn ja perustevalitusinstituution merkityksen asteittainen väheneminen.

Verotuslakia muutettiin aluksi vuonna 1974 siten, että veronoikaisu voitiin toimittaa myös verovelvollisen eduksi samoin edellytyksin kuin veronsaajankin eduksi. Tämän lisäksi veronoikaisu verovelvollisen eduksi oli mahdollista myös silloin, kun hänelle oli puutteellisesta tai virheellisestä selvityksestä johtuen tai muun ilmeisen virheen johdosta pantu liikaa veroa. Veronoikaisu oli veromuistutuksen ja -valituksen kanssa vaihtoehtoinen verotuksen oikaisukeino, joka voitiin toimittaa jo verotuksen toimittamisvuonna. Veronoikaisu ei kuitenkaan ollut mahdollinen, jos asia oli jo veromuistutukseen tai -valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu. Veronoikaisu verovelvollisen hyväksi oli toimitettava viimeistään verotuksen toimittamisvuotta seuraavien viiden vuoden kuluessa. Maksuunpanon oikaisuasioiden osalta verotuslakiin lisättiin veronoikaisua muistuttavat menettelysäännökset.

Uuden kunnallislain (1976/953) säätämisen jälkeen kävi ajankohtaiseksi poistaa

eroavuudet eri kuntamuotoja koskevasta veromuistutusmenettelystä. Tutkijalautakuntamenettelyä koskevia säännöksiä muutettiin vuonna 1977 siten, että veromuistutus oli kaikissa kunnissa kuntamuodosta riippumatta tehtävä kirjallisesti. Tutkijalautakunta saattoi kuitenkin ennen asian ratkaisemista kuulla muistutuksen tekijää kirjallisesti tai suullisesti lautakunnassa. Uudistus lisäsi välittömyyttä kaupungeissa ja vähensi sitä maaseudulla. Tutkijalautakunnan oli vanhaan tapaan kuultava valtion- ja kunnanasiamiestä muistutuksen johdosta. Valtion- ja kunnanasiamiehen ei kuitenkaan enää tarvinnut aina olla tutkijalautakunnan kokouksessa saapuvilla, vaan kuuleminen saattoi tapahtua joko etukäteen kirjallisesti tai suullisesti lautakunnassa.

Oikaisumenettelyn uusi laajentaminen kävi ajankohtaiseksi vuonna 1982. Tällöin verolautakunnalle annettiin oikeus oikaista verotuspäätöstään verovelvollisen eduksi aina, kun siihen havaittiin olevan päteviä syitä. Veronoikaisu ei siten enää edellyttänyt ilmeistä virhettä. Verovelvollisen hyväksi toimitettavan veronoikaisun viiden vuoden määräaika laskettiin tästä lähtien aina säännönmukaisen verotuksen toimittamisvuotta seuraavan vuoden alusta eikä verotuksen toimittamisvuotta seuraavan vuoden alusta kuten aikaisemmin.

Keskeisin uudistus toteutettiin tällöin siten, että verolautakuntien tehtäväksi annettiin käsitellä omasta aloitteestaan kaikki verovelvollisten lääninoikeudelle säännönmukaisesta verotuksesta tekemät valitukset veronoikaisumenettelyssä. Vastaava menettely koski myös lääninverolautakuntia niiden toimittamien verotusten osalta. Pakollinen oikaisukäsittely ei ulottunut verolautakunnan veronoikaisu-, jälkiverotus- eikä uudelleen toimitettua verotusta koskevista päätöksistä tehtyihin valituksiin, koska näillä päätöksillä verolautakunnan päätös oli jo tullut uudelleen harkituksi. Verolautakunta saattoi kuitenkin näissäkin tapauksissa oikaista aikaisempaa päätöstään. Verolautakunta ei voinut edelleenkään oikaista tutkijalautakunnassa ratkaistua muistutusasiaa. Mikäli verolautakunta hylkäsi vaatimuksen kokonaan tai osittain tai jätti sen tutkimatta, tuli asia siirtää tältä osin viran puolesta lääninoikeuden käsiteltäväksi. Verolautakunnan tuli perustella hylkäävä päätöksensä.

Perustevalitusta koskevat säännökset kumottiin verotuslaista vuonna 1982. Tällöin kävi välttämättömäksi pidentää verovelvollisen valitusaikaa. Mikäli verovelvollinen ei ollut tehnyt veromuistutusta, saattoi hän tehdä valituksensa säännönmukaisesta verotuksesta veronoikaisulle varatussa viiden vuoden määräajassa. Veronsaajan etua valvovan viranomaisen valitusaika oli säännönmukaisesta verotuksesta 60 päivää sen päivän jälkeen, jona tutkijalautakunnan ilmoitus valitusajan alkamisesta oli julkipantu.

Muutoksenhakujärjestelmän selkiyttäminen kävi ajankohtaiseksi vuonna 1987 toteutetussa verotuslain uudistuksessa. Tuolloin luovuttiin erillisestä 60 päivän valitusajasta tutkijalautakunnan päätöksestä. Verovelvollisen valitusaika oli tämän jälkeen myös tutkijalautakunnassa käsitellyn asian osalta viisi vuotta säännönmukaisen verotuksen toimittamisvuotta seuraavan vuoden alusta lukien. Veronsaajien asiamiesten valitusaika säännönmukaisesta verotuksesta pidennettiin kuuteen kuu-

kauteen. Tämä määräaika laskettiin samasta ajankohdasta kuin verovelvollisellakin. Säännönmukaisen valituksen käyttöalan laajentaminen perustevalituksen kustannuksella paransi viranomaisaloitteisen tiedonhankinnan edellytyksiä.

Oikaisumenettelyn kehittäminen saavutti viimeisen vaiheensa vuonna 1993, jolloin perustettiin yksinomaan veronoikaisuvaatimuksia käsittelevät verotuksen oikaisulautakunnat ja jolloin veronoikaisumenettelyn kanssa rinnakkaisesta veromuistutusmenettelystä tutkijalautakunnissa luovuttiin. Verotuksen oikaisulautakuntien perustaminen oli vastareaktio sille, että asianosaisten muutoksenhakuoikeutta KHO:een oli tuntuvasti rajoitettu. Tämä puolestaan vähensi asianosaisten mahdollisuutta esittää uutta näyttöä KHO:ssa. Verotukseen tuli tämän jälkeen aina ensin hakea muutosta tekemällä kirjallinen oikaisuvaatimus verotuksen oikaisulautakunnalle ja vasta tämän päätökseen saattoi hakea muutosta valittamalla lääninoikeuteen. Verotoimisto saattoi ratkaista muun kuin veronsaajaa edustavan viranomaisen oikaisuvaatimuksen siltä osin, kuin esitetty vaatimus hyväksyttiin kokonaan.

Edellä mainitut muutokset tehostivat verotuksen toimittavan viranomaisen oikeutta saattaa asia uudelleen käsiteltäväksi lähinnä siten, että veronoikaisu verovelvollisen eduksi ja maksuunpanon oikaisu voitiin toimittaa sekä asianosais- että viranomaisaloitteisesti. Verotuslain aikana otettiin lisäksi käyttöön seurannaismuutos. Sen kanssa osin päällekkäinen takaisinosoitusta koskeva säännös poistettiin verotuslaista.

Kun verotus siirtyi yksinomaan virkamiesten toimitettavaksi, taantui pöytäkirjaamismenettely. Verotoimistolla ei ollut velvollisuutta laatia verotuksesta erillistä pöytäkirjaa, vaan sen korvasivat aikaisemmin verolautakuntien pöytäkirjan liiteaineiston muodostaneet veroilmoitukset, pyydetyt lisäselvitykset, laskelmat sekä näille tehdyt perustelu- ja muut merkinnät. Verotoimisto ei enää tehnyt perusteltua ehdotusta verotuksen toimittamisesta, mikä saattoi vähentää perustelujen tason valvontaa. Vero- ja tutkijalautakuntien aikaisemmin pitämän pöytäkirjan tilalle tuli verotuksen oikaisulautakunnassa laadittu pöytäkirja. HMenL:n päätösten sisältöä ja perustelemista koskevat määräykset auttoivat verotuksen oikaisulautakuntia saavuttamaan päätöstensä tyydyttävän laatutason. Toisaalta HMenL ei tuonut muutosta siihen periaatteeseen, jonka mukaan asianosaiset saavat pitää hallintomenettelyssä kertyneet kulut vahinkonaan.

Verotuksen oikaisulautakuntien perustamisen jälkeen asiamies- ja oikaisulautakuntajärjestelmä oli yhteensovitettava. Koska verotuksen oikaisulautakunnat oli muutettu veropiirikohtaisiksi, myös valtion- ja kunnanasiamiehet ryhdyttiin määräämään veropiiriin. Kunnanasiamiehellä oli edelleenkin toimivalta vain sen kunnan asioihin, jonka kunnanhallitus oli hänet määrännyt. Tavoitteeksi asetettiin, että asiamiesten tehtäviä olisi yhä useammin hoitanut päätoiminen virkamies. Asiamiesten ammattitaidon paraneminen mahdollisti sen, että samalle asiamiehelle voitiin antaa oikeus toimia veronsaajien edunvalvojana kaikissa muutoksenhakuprosessin eri vaiheissa.

Valtion- ja kunnanasiamiehellä oli ollut oikeus olla läsnä verolautakunnan ko-

kouksessa ja ottaa siellä osaa keskusteluun. Verovelvollisilla ei ollut vastaavaa oikeutta. Oikaisulautakuntien perustamisen myötä kävi välttämättömäksi saattaa asianosaiset aiempaa tasavertaisempaan asemaan. Tämän vuoksi valtion- ja kunnanasiamiesten oikeus osallistua oikaisulautakuntien kokouksiin poistettiin.

Yksi veromuistutusmenettelyn elinvoimaisuuden takaavista piirteistä oli tuloverotuksen alkuaikoina ollut se, että suullinen käsittely mahdollisti tehokkaan asian selvittämisen. Verovelvollisten sivistystason noustua suullinen käsittely menetti merkitystään. Verotuksen oikaisulautakunnissa suullisia käsittelyjä on järjestetty vain yksittäisissä tapauksissa, mikä voi heikentää kontradiktorisen periaatteen toteutumista ja vaikeuttaa tiedoiltaan heikomman osapuolen mahdollisuuksia puolustaa etujaan muutoksenhaussa.

Virkamiesverotukseen siirryttäessä kaksiasianosaissuhde tavanomaisessa merkityksessä katosi verotuksen toimittamisvaiheesta. Nykyisinkin asian selvitysvelvollisuus kohdistuu ensi asteessa ankarana verotuksen toimittavaan virkamieheen. Verotuksen oikaisulautakunnissa selvittämisvastuuta voidaan kaksiasianosaissuhteesta johtuen jakaa tehokkaammin osapuolille. Verotusta toimitettaessa ja oikaisuasioiden käsittelyssä tulivat sovellettaviksi verotuslain ja -asetuksen ohella hallintomenettelylain (1982/598) säännökset. HMenL:n asianosaisaloitteisuutta lisäävinä piirteinä on mainittava etenkin asianosaisten vaatimusten perustelemista, asianosaisten yhdenvertaisuutta ja kuulemisvelvollisuutta osoittavat säännökset. Viranomaisen on kuitenkin viime kädessä huolehdittava, että kaikki asian ratkaisemisen kannalta tarpeelliset lisäselvitykset tulevat hankituiksi. Tätä varten verotuksen oikaisulautakunnat perivät verolautakunnilta näiden käytössä olleet asian selvityskeinot. Verotus- ja oikaisumenettelyssä selvitysvastuuta ei voida jakaa yhtä kaavamaisesti, kuin HMenL:n 17 § osoittaa. Tämä johtuu mm. verotusvaiheen puutteellisesta kaksiasianosaissuhteesta ja siitä, että verotus perustuu edelleen pitkälti verovelvollisilta saataviin ilmoituksiin.

HMenL:ssa säädetyistä asian selvittämiskeinoista asianosaisen suullista lausumaa, suullista todistelua sekä katselmusta koskevat määräykset täydensivät VerL:n erityissäännöksiä. HMenL:ssa säädettiin myös viranomaisaloitteisesta asiakirjojen täydennysmenettelystä. Mikäli asianosaisten kirjallisten vaatimusten perusteluissa tai muissa asiakirjoissa havaitaan puutteita, on viranomaisen ensisijainen tehtävä aktivoida asianosaiset mukaan täydennys- ja selvittämisprosessiin. Kun on voitu todeta, ettei asianosainen kykene täyttämään hänelle asetettuja prosessivelvoitteita, voi viranomaiselle syntyä velvollisuus hankkia omatoimisesti puuttuva selvitys. Viranomaisaloitteisen selvitystyön epäonnistuessa asia voidaan joutua ratkaisemaan myös todistustaakan jakoa koskevien normien perusteella. Viranomaisaloitteista selvitystyötä ohjaavat selvityspyynnön sisältöä, selvittämisvelvollisuuden jakautumista ja asianosaiselle asetettavaa määräaikaa koskevat HMenL:n säännökset.

Hallintomenettelylakia säädettäessä korostettiin virallis- ja tutkintaperiaatteen merkitystä. Tasapainomallissa ei kuitenkaan tapahtunut siirtymistä asian ratkaisevan viranomaisen käytössä olevia selvityskeinoja korostavaan suuntaan. Hallinto-

menettelylain myötä virallisperiaate sai uutta sisältöä. HMenL:n säännökset tukivat hyvin sitä kehitystä, joka oli havaittavissa vuosikymmenten kuluessa verolainsäädännössä. *Tosiasioita vastaavia hallintopäätöksiä ei tavoitella ensisijaisesti viranomaisaloitteisten selvityskeinojen avulla, vaan lisäämällä asian ratkaisevan viranomaisen informointivelvollisuutta hallinnon asiakkaita kohtaan*. Tässä tarkoituksessa oli jo aiemmin lisätty verohallituksen verovelvollisiin kohdistuvaa ohjaus- ja neuvontavelvollisuutta. Hallintomenettelyssä asianosaisaloitteisen ja viranomaisaloitteisen asian selvittämisen välille on entistä vaikeampi vetää tarkkaa rajaviivaa. Useimmissa tapauksissa on tyydyttävä puhumaan asian selvittämisestä, johon viranomainen ja asianosaiset osallistuvat omalla panoksellaan.

Tarkasteltavana ajanjaksona virallisperiaatteen kehitykseen vaikuttavissa muuttujissa tapahtui siirtymistä sekä viranomaisaloitteisuuden että asianosaisaloitteisuuden suuntaan, mikä esti epätasapainotilojen syntymistä. Yrityksen ja erehdyksen kautta olemme oppineet soveltamaan voiman ja vastavoiman periaatetta, jonka avulla voidaan jo ennakolta torjua tasapainotilaa vaarantavien muuttuja-arvojen vaikutuksia. Virallisperiaatteen vakiinnuttua olemme siirtyneet aikakauteen, jossa epätasapainotiloja voidaan havaita lähinnä yksittäisten asioiden tai yksittäisten asiaryhmien osalta. Lainsäädännössä on voitu pitkälti keskittyä tällaisten erityistapauksia koskevien epätasapainotilojen korjaamiseen.

Tasapainomalli saavutti kypsän kehitysvaiheen ja suhteellisen pysyvän tasapainotilan. VerL 55 §:n sisältöä ei muutettu lain voimassaoloaikana. Tasapainottuminen on edellyttänyt sitä, että veronsaajia edustavien asiamiesten eli asianosaisten itsenäinen selvitysvelvollisuus on järjestetty varsin tehokkaalla tavalla. Asian ratkaisevalle viranomaiselle on asetettu laaja kuulemis- ja informointivelvollisuus, minkä lisäksi sen käyttöön on annettu tehostetut asian selvityskeinot ja tehostettu oikeus saattaa asia uudelleen käsiteltäväksi. Nämä takaavat sen, että verovelvollisten ja asiamiesten eriarvoinen prosessiasema voidaan tarvittaessa suhteellisen tehokkaasti tasapainottaa.

IV NYKYINEN VEROTUKSEN ORGANISAATIO JA VEROTUSMENETTELY

1. Verohallintolain (1995/1557) mukainen verotuksen organisaatio

Verohallinnon organisaatiosäännökset on nykyisin koottu uuteen verohallintolakiin (VerHL, A:18.12.1995/1557) ja sitä täydentävään verohallintoasetukseen (VerHA, A:22.12.1995/1707), jotka samalla kumosivat aikaisemmat verohallintolain (1991/188) ja -asetuksen (1993/926) määräykset. Uusi verohallintolaki ja -asetus ovat käsiteltävän aiheen kannalta tärkeitä siksi, että niihin siirrettiin mm. verotuksen oikaisulautakuntaa ja veronsaajien oikeuden valvonnan järjestämistä sekä asiamiehiä koskevat säännökset. Organisaatiouudistus oli laadultaan pääosin tekninen, mutta siihen sisältyi myös eräitä huomionarvoisia muutoksia. Verotusmenettelyä koskevat säännökset sisältyivät aikaisemmin verotuslakiin ja sitä täydentävään verotusasetukseen. Nämä säännökset keskitettiin verotusmenettelystä annettuun lakiin ja sitä täydentävään verotusmenettelystä annettuun asetukseen (VerMenL, VerMenA, A:18.12.1995/1558 ja 1579), joilla kumottiin aikaisemmat määräykset. HMenL:n (1982/598) ja HTiedL:n (1966/232) kanssa päällekkäisiä menettelysäännöksiä karsittiin uudesta laista ja asetuksesta, minkä oli määrä selkeyttää verotusmenettelyä. Uudet lait ja asetukset tulivat voimaan 1.1.1996. Uusia säännöksiä sovelletaan eräitä poikkeuksia lukuun ottamatta verovuodesta 1996 alkaen[1].

Verohallinnosta oli luotu kaksiportainen jo 1. joulukuuta 1993 voimaan tulleella verohallintolain muutoksella. Verotuksen eri osa-alueita uudistettaessa lääninverovirastosta oli muodostunut asteittain viranomainen, joka vastasi verotuksen koko tehtäväkentästä. Tämän vuoksi verotoimistolle ja verojohtajalle laissa erikseen säädetty toimivalta poistettiin[2].

> Lääninveroviraston tehtäväksi annettiin verotuksen toimittaminen ja sen muuttaminen. Lääninverovirastolle siirrettiin verotoimistolle aikaisemmin kuulunut toimivalta ratkaista verovelvollisen oikaisuvaatimus siltä osin, kuin esitetty vaatimus hyväksyttiin. VerMenL:n mukaan lääninoikeudelle tehtyyn valitukseen liitettiin lääninveroviraston lausunto valituksesta. Aiemmin verojohtaja oli antanut lausunnon omissa nimissään. Vielä verotuslain voimassa ollessa verotuksen toimittaminen oli sidottu veropiiriin. Lääninveroviraston toimialueena säilyi lääni, minkä vuoksi veropiirijako menetti pääosin merkityksensä. Veropiiri määritti nyt vain verotuksen oikaisulautakunnan alueellisen toimivallan. Lääninveroviraston sisäisessä työtehtävien jaossa ja työskentelyn ohjauksessa yhä tärkeämmän merkityksen sai työjärjestys, jossa määrättiin tarkemmin mm. verotoimistoista[3].

---

[1] Ks. VerHL 14 §, VerHA 32 §, VerMenL 95 ja 96 § sekä VerMenA 9 §.

[2] Ks. HE 131/1995 vp./A 3, s. 6 ja 7.

[3] Kussakin veropiirissä oli vanhaan tapaan verotoimisto. Aiemmin lääninverovirastojen yhdistämisestä oli määrätty asetuksella. Nyt toimivalta siirrettiin verohallitukselle. Veropiireistä määräsi lääninverovirasto valtioneuvoston sijasta. Ks. HE 131/1995 vp./A 3, s. 7–9 ja 21, VerHL 1 ja 15 §, VerHA 10 §, VerMenL 6, 54, 61, 69 ja 80 § alkuperäisessä muodossaan. Vrt. VerL 5 (1993/963 ja 1994/1225), 63, 63 a, 72a ja 93a § (1993/963), verohallintolaki (1991/188) 1 § (1993/925) ja verohallintoasetus (1993/926) 15 §.

Käytännössä oli syntynyt epäselvyyttä siitä, tuliko veronsaajien oikeuden valvonta järjestää verohallinnon toimesta. Lisäksi huolta herätti se, että veronsaajien asiamiehistä suuri osa oli edelleen sivutoimisia. VerHL:lla on luotu kattava valtion etua valvovien päätoimisten asiamiesten verkosto. VerHL:lla veronsaajien oikeuden valvonnan järjestäminen on kytketty aikaisempaa selvemmin verohallinnon tehtäväksi. Veroasioiden selvittämisen kannalta myönteistä on se, että uudistuksella on luotu *aiempaa paremmat edellytykset veronsaajien etua valvovien virkamiesten itsenäiselle ja riippumattomalle toiminnalle suhteessa siihen viranomaistahoon, jonka palveluksessa he toimivat*. Veroasiamiehen riippumattomuutta osoittaa VerHA:n määräys, jonka mukaan veroasiamies ratkaisee hänen tehtäväkseen määrätyt veronsaajien oikeuden valvontaa koskevat asiat. Kunnalla on edelleen oikeus määrätä erillinen veroasiamies valvomaan kunnan, seurakunnan sekä kansaneläkelaitoksen oikeutta verotuksessa[4].

Jo lääninverolautakuntien perustamisesta alkaen verotusmenettelyä oli leimannut piirre keskittää erityistä asiantuntemusta vaativien verovelvollisten verottaminen. Lähinnä Pohjoismaista saadun esimerkin mukaisesti *verohallitukselle annettiin oikeus määrätä verotuksessa toimivaltaisesta veroviranomaisesta ja verotuksen oikaisulautakunnasta*. Erityissäännös koskee suuryrityksiä sekä yksittäisiä verovelvollisia, joiden verotuksen toimittaminen edellyttää erityistä asiantuntemusta tai joiden verotuksen toimittamisen puolueettomuus voisi muutoin vaarantua. Verohallitus saattaa erityisestä syystä ottaa yksittäistä verovelvollista koskevan asian ratkaistavakseen. Tarkoitus oli tuossa vaiheessa perustaa Uudenmaan lääninverovirastoon ja mahdollisesti johonkin toiseen lääninverovirastoon erityinen suuryritysten verotukseen erikoistunut yksikkö, jonka tehtävänä olisi ollut vastata sinne keskitettävien yritysten kaikesta verotuksesta. Uudistushanketta perusteltiin sillä, että suuryritysten verotus edellyttää erityistä asiantuntemusta ja tehokasta verotarkastustoimintaa. Verohallinnossa oli alkanut *siirtyminen verolajikohtaisesta toimintatavasta asiakaskohtaiseen toimintatapaan*. Edellä mainitut Konserniverokeskuksen perustamista enteilevät säännökset ja suunnitelmat osoittivat lopullisesti, että erityisen asiantuntemuksen vaatimus oli erityistilanteissa käynyt paikallistuntemuksen vaatimusta paljon voimakkaammaksi. Verohallituksen delegointivallan piiriin kuuluvissa asioissa noudatetaan oikaisuvaatimus- ja valitusmenettelyn osalta kaikkia verovelvollisia koskevia yleissäännöksiä[5].

---

[4] Veroasiamiehen riippumattomuutta verotusorganisaatiosta osoittaa se, että nimittävän viranomaisen on normaalin nimityspäätöksen lisäksi annettava asiamiehelle erillinen määräys toimia asiamiehenä määräyksessä luetelluissa tehtävissä. Valtion etua valvovan veroasiamiehen määräsi edelleen lääninverovirasto. Valtion etua valvova veroasiamies määrättiin tuolloin lääninverovirastoon eikä veropiiriin, kuten aikaisemmin. Ks. HE 131/1995 vp./A 3, s. 12, 13, 21 ja 22, VerHL 2 § sekä VerHA 1, 8 (1995/1707 ja 1997/638) ja 18 § (1995/1707 ja 1997/638). Vrt. verohallintolaki (1991/188) 2 § ja VerL 11 § (1994/1225).

[5] Ruotsissa verotus oli järjestetty asiakaskohtaiseksi niin, että suuryritysten verotus oli kaikkien verolajien osalta keskitetty lääninverovirastoissa erityisiin yritysverotusyksiköihin (länsskattekontor). Norjaan perustettiin vuonna 1991 erityinen suuryritysten verotukseen erikoistunut yksikkö (Sentralskattekontoret for storbedrifter). Ks. HE 131/1995 vp./A 3, s. 8–11 ja 23, Andersson: 1996 s. 16 ja 17, VerHL 13 § (1995/1557 ja 1999/228) sekä VerHA 29 § (1995/1707).

2. Verotusmenettelystä annettuun lakiin (1995/1558) nojaava verotusmenettely

Verotuslain voimassaoloaikana meille oli vakiintunut käytäntö, jonka mukaan verovelvollisen *ilmoittamisvelvollisuudesta* oli annettu tarkempia määräyksiä asetuksella. VerMenL:lla ilmoittamisvelvollisuutta koskevaa yksityiskohtaista norminantovaltaa on delegoitu vieläkin alemmas. Laissa on säädetty vain yleisellä tasolla veroilmoituksessa annettavista tiedoista. Valtiovarainministeriölle on annettu oikeus määrätä ilmoittamisvelvollisuuden tarkemmasta sisällöstä. Uudistuksen myötä ilmoittamisvelvollisuuden sisältö on entistäkin helpompaa saattaa muuttuvaa lainsäädäntöä vastaavaksi. Valtiovarainministeriön norminannosta määrällisesti suurin osa koskee elinkeinonharjoittajien ilmoittamisvelvollisuuden ohjaamista. Verovelvollisen ilmoitusvelvollisuutta koskevan norminannon joustavoittaminen näkyy myös muilla tavoilla: Verohallitukselle on annettu valta määrätä veroilmoituksen tai muun ilmoituksen antamisajasta ja -paikasta. Valtiovarainministeriölle on annettu oikeus määrätä veroilmoituksen lisäksi annettavista muista ilmoituksista sekä siitä, miten verovelvollisen tulee säilyttää verotusta varten tarpeellisia tietoja ja tositteita. Edellä tarkoitettuja muita ilmoituksia ovat mm. tilikauden muutoksen johdosta annettava ilmoitus tai asuntoyhteisön ilmoitus osakehuoneiston verotusarvon perusteista. Veroilmoituksen ohella myös muun ilmoituksen laiminlyönti saattaa VerMenL:n mukaan johtaa veronkorotuksen määräämiseen. Muun kuin elinkeinotoimintaa harjoittavan muistiinpanovelvollisuudesta ja muistiinpanokirjasta oli aikaisemmin voitu antaa tarvittavia määräyksiä pääasiassa verotusasetuksessa, mutta myös sitä täydentävässä verohallituksen määräyksessä. Nyt vastaava norminantovalta on annettu yksinomaan verohallitukselle[6].

Kolmansilta saatavat tiedot olivat vähitellen käyneet niin monipuolisiksi, että verohallinnolle kävi mahdolliseksi verovuodesta 1995 alkaen siirtyä asteittain *veroehdotusmenettelyyn*. Kyseessä on uusi tapa rajoittaa luonnollisten henkilöiden ja kuolinpesien ilmoittamisvelvollisuutta. Veroehdotusmenettely koskee erityisesti sellaisia verovelvollisia, joilla on vain palkka-, eläke- tai erilaisia etuustuloja. Verovelvollisten ilmoittamisvelvollisuuden rajoittamista puoltaa se seikka, että kolman-

[6] Ks. HE 131/1995 vp./A 3, s. 17, 25, 26 ja 31, VerMenL 7 (1995/1558 ja 1998/505), 8 (1995/1558 ja 1998/505), 10 (1995/1558), 13 sekä 32 § (1995/1558 ja 1998/477), VerMenA (1995/1579) 1 §, VvMp ilmoittamisvelvollisuudesta (1995/1760), VeroHp veroilmoituksesta ja asuntoyhteisön ilmoituksesta (1995/1804), VeroHp veroilmoituksesta (1996/1117) sekä VeroHp muistiinpanovelvollisuudesta ja muistiinpanoista (1995/1807). Vrt. VerL 34 § 1, 2 (1992/1548) ja 5 mom (1993/963), 35 § 1 mom (1974/1024), 39 § (1992/1548 ja 1994/1225), 77 § (1993/963) ja VerA 28 (1974/1058), 29 (1974/1058, 1993/163 ja 1993/1561), 29b (1993/163) sekä 30 § (1974/1058).

silta saatavat tiedot ovat osoittautuneet jopa tarkemmiksi kuin verovelvollisten omat ilmoitukset. Lisäksi rutiiniluonteisten veroilmoitusten käsittelystä vapautuu voimavaroja sellaisten veroilmoitusten käsittelyyn, jotka vaativat erityistä tutkimista. Veroehdotusmenettelyssä verovelvolliselle lähetetään esitäytetyn veroilmoituslomakkeen sijasta valmiiksi laskettu veroehdotus, josta selviää verotuksen lopputulos. Mikäli verovelvollinen havaitsee veroehdotuksessa puutteita tai virheitä, tulee hänen tehdä siihen tarpeelliset lisäykset ja korjaukset sekä palauttaa ehdotus veroviranomaiselle. Korjatun veroehdotuksen saatuaan veroviranomaiset lähettävät verovelvolliselle oikaistun verolipun, josta voidaan tehdä huomautuksia ennen verotuksen päättymistä. Mikäli verovelvollinen laiminlyö em. veroehdotuksen täydentämis- ja korjaamismenettelyn, koituu hänelle samat seuraamukset kuin ilmoitusvelvollisuuden laiminlyönnistä. Veroehdotusmenettely on siten vain uusi verovelvollisen ilmoittamisvelvollisuuden muoto. Jos ehdotukseen sisältyvät tiedot sitä vastoin ovat oikeat, ei verovelvollisen tarvitse antaa veroilmoitusta. Veroehdotusmenettelyn käyttöönoton mahdollisti osaltaan se seikka, että VerMenL:ssa lainanantajat on velvoitettu toimittamaan verohallinnolle tarpeelliset tiedot verovelvolliselle annetusta lainasta, sen pääomasta ja käyttötarkoituksesta sekä lainasta maksetusta korosta. Näin ollen tyypillisen veroehdotusmenettelyn piiriin kuuluvan henkilöasiakkaan on veroilmoituksessaan selvitettävä ainoastaan asunnon ja työpaikan väliset matkakulunsa ja muut mahdolliset tulonhankkimiskulunsa, mikäli niiden määrä ylittää omavastuuosuuden tai tulonhankkimisvähennyksen määrän. Verohallitus antaa tarkemmat määräykset veroehdotusmenettelyn piiriin kuuluvista verovelvollisista ja näiden ilmoittamisvelvollisuudesta tiedonantovelvollisuutta rajoittavassa päätöksessään[7].

Tietotekniikan kehitys on mahdollistanut sen, että verotusta varten saatujen tietojen riittävyyttä ja virheettömyyttä voidaan enenevässä määrin valvoa automaattisesti. Tässä yhteydessä on erikseen pohdittava kysymystä, missä määrin verotuksen toimittava virkamies on velvollinen käytössään olevien tietojärjestelmien avulla hankkimaan lisäselvitystä tai tarkistamaan verovelvollisen ilmoittamien tietojen oikeellisuuden. Viranomaisen on selvitysvelvollisuutensa täyttääkseen hankittava tarpeellinen informaatio verohallinnon tietojärjestelmistä, kuten esim. rakennus- ja huoneistorekisteristä, kiinteistöverotuksen tietojärjestelmästä, henkilörekisteristä, maatilarekisteristä ja asunto-osakerekisteristä. Sen sijaan muiden valtionhallinnon

---

[7] Ks. HE 131/1995 vp./A 3, s. 13, 14 ja 28, Myrsky–Linnakangas: 2000 s. 37–40, Savolainen–Teperi: 2000 s. 41 ja 42, VerMenL 16 § 4 mom (1995/1558) ja VeroHp veroilmoituksesta ja asuntoyhteisön ilmoituksesta (1995/1804) 11 §. Alussa kokeiluluonteisena eräissä lääninverovirastoissa aloitettu verotusehdotusmenettely vakinaisti asemansa ja laajeni koko maahan vuoden 1997 alusta alkaen. Ks. laki verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta (1996/1122) 7 § 4 mom, 10 § 3 mom ja lain voimaantulosäännös sekä em. päätöksen (1995/1804) korvannut VeroHp veroilmoituksesta (1996/1117) 13 (1996/1117 ja 1999/1315) ja 14 §.

Ruotsissa oli otettu käyttöön kolmansilta saataviin tietoihin perustuva yksinkertaistettu veroilmoitusmenettely verovuodesta 1987 alkaen. Ks. Leidhammar: 1995 s. 146 ja 149 sekä Cassne–Diesen–Hammarström–Schauman: 1999 s. 37 ja 38.

tietojärjestelmien kohdalla yhtä yksiselitteisen vastauksen antaminen on vaikeata. Viranomaiselle ei voida ilman erityistä syytä asettaa näin pitkälle menevää selonottovelvollisuutta. Palveluperiaate ja materiaalisen totuuden tavoittelu voivat puoltaa myös vastakkaista ratkaisusuositusta. Ratkaisut joudutaan tekemään tapauskohtaisesti asian erityispiirteiden mukaan. Tällöin on kiinnitettävä huomiota esim. taloudellisen intressin suuruuteen[8].

VerMenL:n mukaan verovelvollisen on vanhaan tapaan tarvittaessa annettava *veroilmoitusta täydentäviä tietoja ja selvityksiä.* VerMenL:n alkuperäisen sanamuodon mukaan tiedonsaantiin oikeutettuja viranomaisia olivat verohallituksen, lääninverovirastojen ja veroasiamiesten lisäksi muutoksenhakuviranomaiset. Viranomaisten piiri poikkesi aikaisemmasta lähinnä siten, että verotuslain mukaan muutoksenhakuviranomaisista vain verotuksen oikaisulautakunnat olivat puheenjohtajiensa välityksellä saattaneet antaa kehotuksen täydentää veroilmoitukseen sisältyviä tietoja. Muutoksenhakuviranomaisten tiedonsaantioikeuden laajennus on edelleen voimassa ja se on sopusoinnussa aikaisemmin muotoutuneen oikeuskäytännön kanssa[9].

Verotarkastusta koskevat säännökset säilyivät pääosin ennallaan. Verotarkastuksen toimittamista saattoivat VerMenL:n alkuperäisen sanamuodon mukaan vaatia verohallitus, lääninverovirasto tai veroasiamies. Verotuksen oikaisulautakunnan tai sen jaoston puheenjohtaja ei siten enää voinut vaatia verotarkastusta toimitettavaksi. Muutos oli perusteltu, koska muussa tapauksessa verotuksen oikaisulautakunnan asema puolueettomana riidanratkaisijana olisi saattanut liiaksi vaarantua. Ehkä merkittävin muutos tapahtui siinä, että verotarkastus voidaan ulottaa koskemaan välittömästi elinkeino- tai tulonhankkimistoimintaan liittyvän aineiston ja omaisuuden lisäksi muutakin aineistoa ja omaisuutta. Näin ollen verotarkastusoikeus voi koskea esim. verovelvollisen yksityistalouteen kuuluvia asiakirjoja ja omaisuutta. Toimenpiteen oikeutukseksi riittää, kuten aiemminkin, että dokumenttien tai omaisuuden tarkastus saattaa olla tarpeen verovelvollisen verotuksessa tai verotusta koskevaa muutoksenhakuasiaa käsiteltäessä. VerL:n vertailutietotarkastusta koskevat säännökset siirtyivät muuttumattomina VerMenL:iin[10].

---

[8] Ks. Tammi: 2000 s. 484, 485 ja 488. Tapauksessa KHO 1990 B 563 verotoimistolle lähetettyjen tarkkailuilmoitusten mukaan verovelvollisella olisi ollut kotieläintalouden tuloja 39.231 markkaa eli 86 markkaa ilmoitettua 39.317 markkaa vähemmän. Verotus toimitettiin annetun ilmoituksen mukaisesti. Verotarkastuksessa ilmeni, että ilmoitettuihin kotieläintalouden tuloihin ei sisältynyt 4.222 markan erää, josta verotoimistolle oli ennen säännönmukaisen verotuksen toimittamista lähetetty tarkkailuilmoitus. KHO:n ratkaisun mukaan sillä, että ilmoittamatta jätetystä tuloerästä oli tullut tarkkailuilmoitus verotoimistolle, ei ollut jälkiverotusoikeutta poistavaa merkitystä. Tapauksesta voidaan mielestäni tehdä se johtopäätös, että jälkiverotus- tai veronoikaisuoikeutta ei ole kaikissa tapauksissa menetetty silloinkaan, kun tieto sisältyy verohallinnon tietojärjestelmiin.

[9] Ks. HE 131/1995 vp./A 3, s. 26 ja VerMenL 11 § (1995/1558 ja 1998/505). Vrt. VerL 40 § (1993/963).

[10] Ks. HE 131/1995 vp./A 3, s. 27, Savolainen–Teperi: 2000 s. 226–228, Ryynänen: 2000 s. 34, VerMenL 14 (1995/1558) ja 21 §, VerMenA (1995/1579) 2 ja 3 § ja VerMenA (1998/763) 3 ja 4 §. Vrt. VerL 43 (1993/963), 43a (1992/1548) ja 43b § (1995/348).

Norminannon joustavoittaminen näkyy myös *sivullisen tiedonantovelvollisuudessa,* josta säädetään VerMenL:n 3 luvussa. Sivullisen yleisellä tiedonantovelvollisuudella tarkoitetaan sellaisen tiedon luovuttamista, joka on laissa suhteellisen tarkkaan yksilöityä, massaluonteista ja usein toistuvaa. Sivullisen erityisellä tiedonantovelvollisuudella puolestaan tarkoitetaan tapauksia, joissa veroviranomainen kehottaa sivullista erityistapauksessa antamaan tietoja, jotka saattavat vaikuttaa toisen verotukseen, tai joissa veroviranomainen itse kerää tietoja toiselta verovelvolliselta. Sivullisen ja viranomaisen yleisestä tiedonantovelvollisuudesta on VerMenL:ssa vain esimerkkiluettelot. Näitä täydentää verohallitukselle annettu oikeus antaa tarkempia määräyksiä annettavista tiedoista, tietojen antamisen ajankohdasta ja tavasta sekä rajoittaa tiedonantovelvollisuutta. Verohallitus oli aikaisemminkin voinut antaa tarkentavia säännöksiä sivullisen yleisestä tiedonantovelvollisuudesta, mutta sitä oli sitonut verotuslain ehdottomana pidetty luettelo annettavista tiedoista. VerMenL:ssa mainittiin alunperin tiedonsaantiin oikeutettuina viranomaisina sivullisten ja viranomaisten erityisen tiedonantovelvollisuuden osalta, kuten VerL:ssa aiemmin, verohallitus ja lääninverovirasto sekä sivullisten ja viranomaisten yleisen tiedonantovelvollisuuden osalta yksinkertaisesti verohallinto. Tulkitsen termiä verohallinto verohallintolain silloisen sääntelyalan mukaisesti niin, että se saattoi koskea verohallitusta, lääninverovirastoa, verotuksen oikaisulautakunnan tai sen jaoston puheenjohtajaa sekä veroasiamiestä. Näin tulkiten tiedonsaantiin oikeutettujen viranomaisten piiri säilyi organisaatiomuutokset huomioon ottaen ennallaan. Valtion viranomaisten velvollisuutta antaa verohallituksen tai lääninveroviraston kehotuksesta lausuntoja, arvioita sekä muunkinlaista asiantuntija-apua verotusta varten korostettiin siten, että asianomainen säännös siirrettiin VerA:sta VerMenL:iin. Asiantuntija-apuun oikeutettujen viranomaisten joukossa ei enää mainita valtiovarainministeriötä[11].

VerMenL:iin on ehdotettu lisättäväksi säännökset valvontakäynnistä. Olennainen ero verotarkastuksen ja valvontakäynnin välillä on siinä, että valvontakäynnillä ei yleensä selvitetä veron määrän oikeellisuutta. Ks. Hirvonen:1998 s. 123 ja Savolainen–Teperi: 2000 s. 229 ja 230.

Ruotsissa on jo säädetty verovelvollisen vapaaehtoisuuteen perustuvasta valvontakäynnistä. Jos veroviranomainen verovelvollisen vastustuksesta huolimatta katsoo, että tietty asiakirja on verotarkastuksen yhteydessä tutkittava, on asiakirja sinetöitävä ja kysymys saatettava lääninoikeuden tutkittavaksi. Verovelvollinen voi salassapitosyihin vedoten vaatia rajoituksia verotarkastuksessa käytettäviin teknisiin apuvälineisiin. Verovelvollinen voi myös vaatia, ettei lääninoikeus päätöstä tehdessään tutustu salassapidettävään asiakirjaan. Ruotsissa verotusmenettelyssä sovellettavista pakkokeinoista on annettu oma lakinsa. Siinä on annettu määräyksiä mm. veroviranomaisten oikeudesta toimittaa verotarkastus verovelvollisen liikehuoneistossa verovelvollisen vastustuksesta huolimatta. Ks. taxeringslag (1990:324) 3 kap. 7 ja 14–14 c §, lag (1994:466) om särskilda tvångsåtgärder i beskattningsförfarandet sekä Cassne–Diesen–Hammarström–Schauman: 1999 s. 55, 88, 89 ja 114, jossa on mm. lyhyt kuvaus verotarkastuksen kehitysvaiheista Ruotsissa.

[11] Ks. HE 131/1995 vp./A 3, s. 27–29, verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio VM TM 1997/36 s. 30 ja 31, Ryynänen: 2000 s. 33, VerMenL 3 luku alkuperäisessä ja voimassa olevassa muodossaan, VeroHp tiedonantovelvollisuudesta (1995/1805) ja VeroHp yleisestä tiedonantovelvollisuudesta (2000/24). Vrt. VerL IV osa 2 luku (ennen VerMenL:n voimaantuloa voimassa olleessa muodossaan), VerA 37 § (1988/1245), VeroHp puun ostajan ilmoittamisvelvollisuudesta (1990/1258) ja VeroHp arvopaperinvälittäjän verotusta varten antamista tiedoista (1993/586).

VerMenL turvaa VerL:a tehokkaammin *kolmansilta saatavien tietojen luotettavuuden*. Verohallitukselle ja lääninverovirastolle annettiin kaikissa sivullisen tiedonantovelvollisuutta koskevissa tilanteissa oikeus tarkastaa jokainen sellainen asiakirja, josta sivulliselta pyydettyjä tietoja saattoi olla saatavissa. Sivullisen tiedonantovelvollisuuden laiminlyönnin rangaistavuus on laajennettu koskemaan kaikkia VerMenL:n 3 luvussa säädettyjä tilanteita. Lisäksi verohallituksella on entisen kaltainen oikeus pakottaa sivullinen, joka ei ole kehotuksestakaan antanut häneltä vaadittuja tietoja, uhkasakolla täyttämään velvollisuutensa. Sivullisten tiedonantovelvollisuutta tehostettiin myös siten, että VerMenL:iin lisättiin säännös siitä, kuka luonnollinen henkilö on vastuussa tiedonantovelvollisuuden täyttämisestä. Tiedonantovelvollisuudesta ovat tämän mukaan vastuussa ne, jotka ovat verovelvollisen asemassa velvolliset täyttämään ilmoitusvelvollisuuden, esimerkiksi yhteisön puolesta sen hallitus tai hallinto. Uudistus toteutettiin siksi, että sen avulla voidaan selventää vastuusuhteita ja tarvittaessa kohdentaa rikosoikeudellisia seuraamuksia tai asettaa uhkasakko tarkoituksenmukaisella tavalla laiminlyöntitilanteissa[12].

Käsiteltävän aiheen kannalta kaikkein tärkein on VerMenL:n 4 luku, jossa säädetään verotuksen toimittamisesta. Lukuun koottiin mm. aikaisemmin hajallaan olleet *verotuksen toimittamista koskevat yleiset periaatteet* sekä erityisten verotusmuotojen käyttöä ohjaavat säännökset. Tässä on mainittava VerMenL 26 §:n 2 momentin (1995/1558) säännös, joka kuului seuraavasti: ”Verotusta toimitettaessa on tunnollisesti sekä veronsaajien, että verovelvollisen etua silmällä pitäen harkittava, mitä verovelvollisen tulosta ja varallisuudesta sekä muista asiaan kuuluvista seikoista on veroilmoituksesta tai muutoin käynyt selville taikka muulla perusteella on katsottava oikeaksi.” Säännös vastasi vähäisiä terminologisia muutoksia lukuun ottamatta edeltäjäänsä. Hallituksen esityksessä korostettiin säännöksen ilmentävän verotuksessa noudatettavaa puolueettomuusperiaatetta. Tähän on todettava, että säännökseen sisältyi toinenkin keskeinen periaate, oikeudenmukaisuuden periaate, vähintäänkin yhtä suurella painoarvolla[13].

Jo verotuslain voimassa ollessa oli otettu käyttöön useita kuulemisvelvollisuutta osoittavia erityissäännöksiä. Verolaissa ei kuitenkaan ollut yleissäännöstä, joka olisi velvoittanut kuulemaan verovelvollista veroilmoituksesta poikettaessa[14]. Ensimmäinen askel tähän suuntaan oli otettu silloin, kun verovelvollisille ryhdyttiin lähettämään ns. varhennettu verolippu, mikä mahdollisti yksinkertaisten virheiden korjaamisen jo ennen verotuksen päättymistä. VerMenL 26 §:n 3 momenttiin lisättiin VerL:n aikana muotoutuneen oikeuskäytännön ennakoima, *yleistä kuulemisvelvollisuutta* osoittava säännös, joka kuului seuraavasti: ”Jos verotusta toimitettaessa poiketaan olennaisesti verovelvollisen antamasta veroilmoituksesta, verovelvolli-

---

[12] Ks. HE 131/1995 vp./A 3, s. 30 ja 40, Myrsky–Linnakangas: 2000 s. 43, VerMenL 9, 23 (1995/1558 ja 1998/505), 24, 87 sekä 93 §. Vrt. VerL 48, 123 (1981/434) sekä 142 § (1977/1002).
[13] Ks. HE 131/1995 vp./A 3, s. 30. Vrt. VerL 55 §.
[14] Vrt. Kuopus: 1988 s. 298.

selle on, jos mahdollista, varattava tilaisuus tulla asiassa kuulluksi. Jos viranomainen muuttaa verotusta veronoikaisuin tai jälkiverotuksin verovelvollisen vahingoksi, verovelvolliselle on, jos mahdollista, varattava tilaisuus tulla asiassa kuulluksi."

Lainsoveltajan kannalta saattaa olla vaikeata ratkaista, milloin kuulemista ei ylipäätään voida katsoa mahdolliseksi tai milloin veroilmoituksesta poikkeaminen on niin olennaista, että se edellyttää kuulemista. Kuulemisyrityksistä voidaan luopua esim. sellaisissa tilanteissa, joissa verovelvollinen yrittää pakoilemalla välttyä arvioverotukselta. Veroilmoituksesta poikettaessa kuulemisvelvollisuus syntyy helposti silloin, kun veroviranomainen poikkeaa verovelvollisen vahingoksi aikaisemmin noudattamastaan ratkaisukäytännöstä tai kun tuloon lisätään eriä kolmansilta saatujen tietojen perusteella. Verovelvollista tulisi kuulla herkemmin tosiseikkojen suhteen epäselvissä tapauksissa kuin selvissä asioissa. Verovelvollista kuultaessa ei saa asettaa sellaisia kysymyksiä, jotka johdattelevat antamaan verovelvollisen kannalta epäedullisen vastauksen. Kun verotusta muutetaan verovelvollisen vahingoksi veronoikaisuin tai jälkiverotuksin, syntyy kuulemisvelvollisuus muutoksen olennaisuudesta riippumatta. Tulkinnanvaraisuudestaan huolimatta säännös oli omiaan yhtenäistämään kuulemiskäytäntöä. VerMenL:n arvioverotusta koskeviin säännöksiin ei enää erikseen sisälly kuulemisvelvollisuutta. Myöskään peiteltyä osingonjakoa tai kansainvälistä peiteltyä voitonsiirtoa koskevissa VerMenL:n säännöksissä ei VerL:n esikuvan mukaisesti ole erillistä kuulemissäännöstä. Arvioverotus, peitellyn osingonjaon tai kansainvälisen peitellyn voitonsiirron verottaminen merkitsevät säännönmukaisesti olennaista poikkeamista veroilmoituksesta, joten kuuleminen on suoritettava yleissäännöksen perusteella. VerMenL:ssa on VerL:n tapaan säädetty erikseen kuulemisesta veron kiertämisen, selvittämättömän omaisuuden lisäyksen ja seurannaismuutoksen osalta. Näistä kaksi ensimmäistä säännöstä edellyttävät aina verovelvollisen kuulemista. Verovelvolliselle on, jos mahdollista, ennen seurannaismuutoksen tekemistä varattava tilaisuus tulla asiassa kuulluksi, jollei se ole ilmeisen tarpeetonta. HMenL:n periaatteet asianosaisen kuulemisesta ovat vanhaan tapaan toissijaisena ohjeena[15].

---

[15] Ks. HE 131/1995 vp./A 3, s. 30 ja 31, Andersson: 1996 s. 36, 40 ja 42, Ryynänen: 1996 s. 497 ja 498, Ryynänen: 2000 s. 44–46, Myrsky–Linnakangas: 2000 s. 54–56, LAVO 2/2000 s. 73, Henkilöverotuksen käsikirja, tammikuu 2000, s. 17:8, VerMenL 27–31 ja 75 § alkuperäisessä ja nykyisessä muodossaan, HMenL 15 § sekä seuraavat oikeustapaukset: KHO 1986 II 535, jossa verovelvollisen tuloihin oli lisätty 27 080 markkaa metsänmyyntituloja. KHO kumosi LO:n päätöksen ja toimitetun verotuksen sekä palautti asian verolautakunnille uudelleen käsiteltäväksi, koska verovelvolliselle ei ollut ennen asian ratkaisemista varattu tilaisuutta antaa selvitystä näihin tuloihin kohdistuvista hankinta- ja muista menoista; KHO 16.11.1989 t:4163, jossa KHO tapahtuneen menettelyvirheen johdosta palautti asian verolautakunnalle uudelleen käsiteltäväksi, koska verolautakunta oli varaamatta yhtiölle tilaisuutta antaa asiassa selvitystä palauttanut yhtiön tuloon autokulujen yksityiskäytön osuutena 10.000 markkaa veroilmoituksessa ilmoitetun 6.426 markan sijasta. Poikkeama katsottiin olennaiseksi, koska yhtiön ilmoittamien autokulujen määrä perustui veroilmoitukseen liitettyyn erittelyyn ja se oli laskettu tavalla, joka oli aikaisempina vuosina hyväksytty verotuksessa; KHO 2.11.1990 t:3765, jossa maatalouskaluston arvoksi katsottiin verotusta toimitettaessa 40.000 markkaa kauppakirjaan merkityn 27.337 markan myyntihinnan asemesta. Kun otettiin huomioon VerL 52, 53 ja 55 §:t,

Kuuleminen tapahtuu, kuten aikaisemminkin, HTiedL:n (1966/232) säännöksiä noudattaen, mikä mahdollistaa kuulemisen myös kirjaamatonta kirjettä käyttäen. VerMenL:lla *kevennettiin kuulemismenettelyä* jossain määrin. Vertailuarviota ja selvittämätöntä omaisuuden lisäystä koskevien verotuslain säännösten sanamuodon oli katsottu edellyttävän kuulemismenettelyä, jossa voitiin varmistua siitä, että verovelvollinen oli saanut kuulemiskirjeen tiedokseen. Tämä puolestaan oli käytännössä edellyttänyt saantitodistuksen käyttämistä. VerMenL:n säännökset mahdollistavat näiltäkin osin kirjaamattoman kirjeen käyttämisen. Useissa tapauksissa on edelleen perusteltua aihetta käyttää erityistiedoksiannossa kirjattua kirjettä, saantitodistusmenettelyä tai jopa haastetiedoksiantoa, kun verovelvollista on ehdottomasti kuultava. Tiedoksiantotapa on asetettava oikeaan suhteeseen asian kulloiseenkin laatuun ja kuulemistarpeeseen nähden. Viranomaisen on kyettävä tarvittaessa osoittamaan, että verovelvollista on kuultu tai että häntä on ainakin riittävän tarmokkaasti yritetty kuulla. Kaksiasianosaissuhteen toimivuuden kannalta on tärkeää, että veronsaajia edustavat asiamiehet saavat tietoonsa oikeuskäytännön yhtenäisyyden kannalta tärkeät tai taloudellisesti merkittävät ja tulkinnanvaraiset verotuspäätökset. Veroasiamiesten informoinnista ei edelleenkään otettu VerMenL:iin nimenomaista säännöstä, vaan asia jäi hallintokäytännön varaan[16].

VerMenL:n erityisiä verotusmuotoja koskevien säännösten soveltamisedellytykset säilyivät pääosin ennallaan. Kansainvälistä peiteltyä voitonsiirtoa koskeva verotuslain säännös oli sanamuotonsa mukaan koskenut liiketoimintaa. VerMenL:n vastaavan säännöksen soveltamisalaa täsmennettiin siten, että se koskee kaikkea elinkeino- tai muuta tulonhankkimistoimintaa. Näin ollen myös tuloverolain mukaista tulonhankkimistoimintaa harjoittavat kuuluvat säännöksen soveltamispiiriin. Säännöksen soveltamisalaa täsmennettiin myös siten, että peitelty voitonsiirto saattaa tulla kyseeseen vain silloin, kun tulon saaja ei ole täällä yleisesti verovelvollinen. Säännöksen sanamuoto oli aikaisemmin mahdollistanut sellaisenkin tulkinnan, että pelkkä rajoitettu verovelvollisuus olisi voinut estää lainkohdan soveltamisen. VerMenL:ssa ei enää ole erityissäännöstä ulko-

---

verolautakunnan olisi tullut varata verovelvolliselle tilaisuus täydentää veroilmoitustaan puuttuvalla veroilmoituslomakkeella 2 sekä tulla kuulluksi; sekä KHO 1998:73, jossa verotusta toimitettaessa verovelvollisen veronalaisiin tuloihin lisättiin vertailutietojen perusteella ilmoittamatta jätetty osinkotulo 125.649 markkaa ja samalla määrättiin 12.000 markan veronkorotus. KHO katsoi, että verovelvollisen kuuleminen ennen veronkorotuksen määräämistä olisi ollut perusteltua. Verovelvolliselle olisi pitänyt varata tilaisuus esittää selvitystä osinkotulojen ilmoittamatta jättämisen syistä. Hänen antamallaan selvityksellä olisi voinut olla merkitystä arvioitaessa veronkorotuksen suuruutta. Asia palautettiin veronkorotuksen osalta verovirastolle uudelleen käsiteltäväksi. Vrt. VerL 56 (1987/74) ja 57 §, 72 § 1 mom 3 kohta (1990/1252), 73 (1965/260) ja 74 §, 82 § 3 mom (1993/963), 82b § 2 mom (1993/963), 83 (1976/155), 88 (1991/1300) ja 100 a § (1992/556) sekä VerA 43 § (1991/1443 ja 1993/1561).

[16] Ks. HE 131/1995 vp./A 3, s. 30 ja 31, Myrsky–Linnakangas: 2000 s. 47 ja 48, Savolainen–Teperi: 2000 s. 167 ja 168 sekä Ryynänen: 2000 s. 46. Vrt. keskenään VerL 72 § 1 mom 3 kohta (1990/1252) ja 74 §.

maisen vakuutuslaitoksen tulon arvioimisesta sen täällä kantamien vakuutusmaksujen perusteella[17].

VerMenL:n mukaan tappio voidaan vahvistaa, kuten ennenkin, joko verotusta toimitettaessa tai sitä muutettaessa. VerMenL laajensi muutoksenhakuviranomaisen toimivaltaa sikäli, että tappio voidaan vahvistaa myös verotusta koskevan muutoksenhaun yhteydessä. VerMenL:n alkuperäisen sanamuodon mukaan tappiota ei voitu edelleenkään vahvistaa tapauksissa, joissa verovelvollinen ei ollut antanut kehotuksetta veroilmoitusta. Tähän pääsääntöön tehtiin yksi poikkeus. Se koski tilanteita, joissa verovelvollinen oli kokonaan vapautettu ilmoittamisvelvollisuudesta. Uudistus oli välttämätön mm. siksi, että veroehdotusmenettelyn piiriin oli siirtymässä kasvava joukko verovelvollisia, joiden ilmoitusvelvollisuutta rajoitettiin. Tappion vahvistamis- ja vähentämismenettelyä muutettiin siten, että se on mahdollisimman yhdenmukainen voitollisen tuloksen käsittelyyn verrattuna. Verovuodelta vahvistettuun *tappioon saa hakea muutosta vain siltä verovuodelta, jolta vahvistettavaa tappiota päätös koskee,* muttei enää siltä verovuodelta, jonka tulosta vahvistettua tappiota vähennetään. Tappioon, joka on vahvistettu verovuodelta 1994 tai sitä aikaisemmilta vuosilta, sai hakea muutosta VerMenL:ssa säädetyssä järjestyksessä 31.12.2000 mennessä. Jälkiverotuksen ja veronoikaisun määräajat lasketaan siitä verovuodesta, jolloin tappio on vahvistettu[18].

VerMenL:n säätämisen yhteydessä uudistettiin verotusmenettelyä ja ennakkoperintää ottamalla käyttöön yhteisöjä ja yhteisetuuksia koskeva yhteisökorko ja muita verovelvollisia koskeva jäännösveron korko ja palautuskorko. Tavoitteena on saada verovelvolliset jo ennakolta laskemaan lopullisen veron määrä sekä

---

[17] Ks. HE 131/1995 vp./A 3, s. 31 ja VerMenL 31 ja 83 §. Vrt. VerL 73 § (1965/260) sekä VerA 40 §. Tapauksessa KHO 27.12.1999 t:4219 A Oy oli tehnyt hollantilaisen tytäryhtiönsä kanssa lisenssisopimuksen, jolla emoyhtiö oli luovuttanut tytäryhtiölleen käyttöoikeuden tavaramerkkiin. A Oy peri käyttöoikeudesta rojaltia, joka oli 2 % konsernin nettomyynnistä. Hollantilainen tytäryhtiö oli tehnyt konserniyhtiöiden kanssa alilisenssisopimukset, joiden perusteella konserniyhtiöt maksoivat hollantilaiselle yhtiölle vuotuista 5 %:n rojaltia nettomyynnistään. A Oy oli saanut hollantilaiselta tytäryhtiöltään rojaltin lisäksi verovapaita osinkoja. Yhteenlasketut rojaltit ja osingot olivat viisivuotisjaksona lähes yhtä suuret. Verotarkastuksessa todettiin, että konsernin suomalaiset tytäryhtiöt olivat maksaneet 5 %:n mukaisia rojalteja, jotka ne olivat vähentäneet verotettavista tuloistaan, jotta hollantilainen tytäryhtiö oli voinut maksaa emoyhtiölleen A Oy:lle verovapaita osinkotuloja. Verotarkastuksessa katsottiin, että A Oy:n ja sen hollantilaisen tytäryhtiön välinen rojaltisopimus oli alihinnoiteltu ja toteutettu verosta vapautumisen tarkoituksessa. LO katsoi, että A Oy oli sopinut hollantilaisen tytäryhtiönsä kanssa taloudellisista ehdoista, jotka poikkesivat siitä, mitä toisistaan riippumattomien yritysten välillä olisi sovittu. A Oy:n tuloon määrättiin lisättäväksi VerL 56 ja 73 §:n nojalla 5 miljoonaa markkaa hollantilaisen tytäryhtiön maksamista osingoista. KHO ei muuttanut LO:n päätöstä. KHO perusteli päätöstään lisäksi sillä, että yhtiö ei ollut riittävästi esittänyt selvitystä hollantilaisen yhtiön saamien ja emoyhtiölleen maksamien rojaltien määrien eroon vaikuttaneista hyväksyttävistä tekijöistä.

[18] Ks. HE 131/1995 vp./A 3, s. 31 ja 32 sekä VerMenL 26 a § 3 mom (1998/477), 33 (1995/1558) ja 65 § sekä 96 § 6 kohta. Vrt. VerL 77b § (1993/963) sekä 83b ja 93b § (1992/1548). Ks. myös seuraavat oikeustapaukset: KHO 13.7.1976 t:2713, jossa verovelvollinen kiinteistöyhtiö oli kehotuksetta anta-

> tarvittaessa maksamaan ennakon täydennysmaksua, mihin yhteisökorko ja jäännösveron korko kannustavat. Koska uudistus liittyy läheisesti ennakkoperintään, sitä ei ole aiheen rajauksen vuoksi tarkoituksenmukaista käsitellä yksityiskohtaisesti. Tässä on kuitenkin mainittava, että verohallitus on määrännyt sille annetun toimivaltuuden nojalla yhteisöt ja yhteisetuudet antamaan veroilmoituksensa 4 kuukauden kuluessa tilikauden päättymiskuukauden lopusta lukien. Yhteisöjä ja yhteisetuuksia verotetaan maataloudesta saadusta tulosta ja metsätalouden puhtaasta tulosta aikaisemman kalenterivuoden sijasta aina tilikausittain, koska maatalouden ja metsätalouden tulos kalenterivuodelta ei olisi yhteisön tiedossa, jos sen tilikausi olisi päättynyt ennen kalenterivuoden syyskuuta. Uudistus merkitsi vaiheittaista siirtymistä verotuksen yksilölliseen valmistumiseen, minkä vuoksi verotusvuoden käsitteestä on voitu luopua. Verohallituksen tehtävänä on määrätä verotuksen päättymisen ajankohdasta. Muutosten avulla nopeutetaan etenkin yhteisöjen verotuksen toimittamista ja siten aikaistetaan verokertymää[19] .

VerMenL:n verotuksen muuttamista ja muutoksenhakua koskevat säännökset jakautuvat kolmeen lukuun. Veroviranomaisen aloitteesta verotukseen tehtäviä muutoksia koskevat määräykset sisältyvät verotuksen toimittamista koskevaan 4 lukuun. Oikaisuvaatimusta ja valitusta koskevat säännökset sisältyvät muutoksenhakua koskevaan 5 lukuun. Verotuksen muuttamista ja muutoksenhakua koskevat yhteiset määräykset on sijoitettu 6 lukuun.

Viranomaisaloitteisia verotuksen muutoskeinoja ovat VerMenL:ssa vanhaan tapaan veronoikaisu verovelvollisen vahingoksi ja eduksi, jälkiverotus, uudelleen toimitettava verotus sekä seurannaismuutos. *Asianosaisaloitteisina verotuksen muutoskeinoina* VerMenL:ssa mainitaan entiseen tapaan oikaisuvaatimus verotuksen oikaisulautakunnalle ja valitus. Käytännössä viranomais- ja asianosaisaloitteisuuden välille voi olla vaikeata vetää tarkkaa rajaviivaa, koska veronoikaisu, jälkiverotus ja seurannaismuutos voidaan toimittaa myös verovelvollisen tai veronsaajaa edustavan asiamiehen aloitteesta, koska verotus toimitetaan uudelleen asianosaisaloitteisen muutoksenhaun jälkeen, muutoksenhakuviranomaisen päätöksen perusteella ja koska aloite veronsaajaa edustavan asiamiehen verotuksen oikaisulautakunnalle tekemään oikaisuvaatimukseen tai valitukseen on tosiasiallisesti voinut tulla verotuksen toimittavalta viranomaiselta esim. verotarkastuksen jälkeen.

---

nut veroilmoituksen. Tappio oli vahvistettava, vaikka yhtiö oli vasta kehotuksen jälkeen toimittanut taseet, yhtiökokouksen pöytäkirjan otteen ja tilintarkastuskertomuksen (vrt. samankaltainen tapaus KHO 17.1.1992 t:138); KHO 21.12.1990 t:4587, jossa yhtiö oli antanut päivätyn ja allekirjoitetun, mutta muutoin täyttämättömän veroilmoituslomakkeen ilman asianmukaisia liitteitä. Koska yhtiö ei ollut kehotuksestakaan ennen verotuksen päättymistä täydentänyt tuota ilmoitustaan, ei sittemmin veronoikaisupäätöksen yhteydessä enää voitu vahvistaa tappiota.

[19] Ks. HE 131/1995 vp./A 3, s. 15–17, 24, 25 ja 33–35, Myrsky–Linnakangas: 1996 s. 11 ja 12, VerMenL 3, 8 (1995/1558 ja 1998/505) ja 40–49 §, VeroHp veroilmoituksesta ja asuntoyhteisön ilmoituksesta (1995/1804) etenkin 4 § sekä VeroHp veroilmoituksesta (1996/1117) 4 §. Veroilmoituksen antamisajankohdan lakitasoinen sääntely kävi tarpeettoman raskaaksi, koska yhteisöjen osalta oltiin siirtymässä verotuksen vaiheittaiseen valmistumiseen sekä henkilöasiakkaiden kohdalla osittaiseen verotusehdotusmenettelyyn. Vrt. VerL 2 § (1991/1300 ja 1992/1548), 39 § (1974/1024, 1992/1548, 1993/963 ja 1994/1225) ja 80 § 1 mom (1991/1300).

VerMenL:ssa luovuttiin erillisestä maksuunpanon oikaisemisesta, koska lääninverovi-raston toimittaessa verotuksen ei enää ollut erillistä verotusperusteiden vahvistamista ja niiden nojalla tapahtuvaa maksuunpanoa. Myös kunnassa toimitetun verotuksen kumoamisesta kokonaisuudessaan tai tarpeellisilta osin luovuttiin. Ne verotuksen muuttamiselle ja muutoksenhaulle varatut määräajat, jotka oli aikaisemmin laskettu verotusvuoden päättymisestä, ryhdyttiin laskemaan verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta lukien. Tämä koski verovelvollisen hyväksi ja vahingoksi tehtävän veronoikaisun, jälkiverotuksen, oikaisuvaatimuksen sekä lääninoikeudelle tehtävän valituksen määräaikoja[20].

Veronsaajien puhevaltaa olivat voineet käyttää valtion-, kunnan-, verotus- tai tarkastusasiamiehen määräyksellä toimineet henkilöt muutoksenhakuprosessin vaiheesta riippuen. Lääninverovirasto oli voinut antaa samallekin henkilölle oikeuden toimia eri asiamiesnimikkeillä verovalitusasiaa eri muutoksenhakuasteissa käsiteltäessä. Veronsaajien asiamiesten nimikkeistöä on VerMenL:ssa selkeytetty siten, että kaikki aikaisemmat asiamiesnimikkeet on korvattu veroasiamiehen nimikkeellä. Säännönmukaista tai ylimääräistä muutoksenhakua koskevissa asioissa valtion ja kunnan edunvalvonta on edelleen järjestetty lähtökohtaisesti erikseen siten, että kummallakin taholla on omat veroasiamiehensä. Uudistuksilla ei ollut vaikutusta asiamiesten tehtäviin valvoa veronsaajien oikeutta muutoksenhakua koskevissa asioissa. Sama veroasiamies saattaa vanhaan tapaan valvoa eri veronsaajien oikeutta. Verotuslain mukaan muutoksenhakuoikeus oli ollut kunnanhallituksella. Nyt kunnille haluttiin antaa laajempi toimivalta järjestää muutoksenhakuoikeutensa käyttäminen parhaaksi katsomallaan tavalla esim. työjärjestyksessään. Näin ollen VerMenL:ssa todetaan yksinkertaisesti, että muutoksenhakuoikeus kuuluu kunnalle. Oikeus hakea muutosta tuloverolain 21 §:ssä tarkoitetun osittain verovapaan yhteisön verotukseen on kunnan määräämällä veroasiamiehellä ja kunnalla. Seurakunnan ja kansaneläkelaitoksen muutoksenhakuoikeuden käyttäminen on säilynyt ennallaan. Uuteen verohallintolakiin on siirretty vanhasta verohallintolaista erityissäännös verohallituksen oikeudesta hakea valtion puolesta muutosta veroviranomaisten ja lainkäyttöviranomaisten päätöksiin. Verotuspäätökset teki nyt lääninverovirasto, minkä vuoksi lääninverovirastolla aikaisemmin ollut muutoksenhakuoikeus poistettiin. Verohallituksen muutoksenhakuoikeus on haluttu säilyttää lähinnä verotuksen yhdenmukaisuuden valvontaa sekä mahdollisia esteellisyystilanteita varten[21].

---

[20] Jälkiverotuksen yhteydessä aikaisemmin määrätyn viivästyskorkoa vastaavan koron korvaa veronlisäys, josta säädetään veronlisäyksestä ja viivekorosta annetussa laissa (1995/1556). Ks. lisäksi HE 131/1995 vp./A 3, s. 24 ja 36, VerMenL 54 (1995/1558 ja 1998/505), 55, 56 (1995/1558 ja 1998/477) 57, 64 (1995/1558) ja 67 § (1995/1558). Vrt. VerL 82 ja 82a sekä 82b § (1993/963), 83 § (1976/155), 92a § 1 mom ja 93 § 2 mom sekä 100 § (1993/963).

[21] Ks. HE 131/1995 vp./A 3, s. 13, 22, 23, 36 ja 37, VerHL 5 (1995/1557 ja 1997/637), 6 ja 15 § (1995/1557), VerHA 18 (1995/1707 ja 1997/638) ja 19 § (1995/1707 ja 1997/638) sekä VerMenL 62 § (1995/1558 ja 1998/505) ja 70 § 1 mom. Vrt. verohallintolaki (1991/188) 4 §, VerL 11 (1994/1225), 21 (1992/1548 ja 1994/1225), 28 (1994/1225) ja 91 § (1992/1548).

Verotuksen muuttamiseen liittyvät yleissäännökset säilyivät pääperiaatteiltaan muuttumattomina. VerMenL:ssa *seurannaismuutos* on tehty mahdolliseksi silloinkin, kun verovelvollisen verotusta on muutettu toisessa valtiossa Suomen verotukseen vaikuttavalla tavalla. Seurannaismuutos ja muutoksenhaun johdosta tehtävät muutokset verotukseen toteutetaan noudattaen soveltuvin osin, mitä veronoikaisusta on säädetty. Nämä muutospäätökset vastaavat verotuslain aikaisia maksuunpanon oikaisemista koskevia päätöksiä. Veroviranomaisen päätökseen voi hakea muutosta oikaisuvaatimuksella asianomaiselta verotuksen oikaisulautakunnalta samaan tapaan kuin veronoikaisupäätökseen[22] .

VerMenL:n alkuperäinen *oikeudenkäyntikulujen* korvaamista koskeva säännös periytyi suoraan verotuslaista. Säännöksessä viitattiin edelleen OK 21 luvussa säädettyihin perusteisiin. OK 21 lukua oli puolestaan muutettu 26.11.1993/1013 annetulla lailla, jonka keskeisenä tavoitteena oli tehostaa riita-asian voittaneen asianosaisen oikeutta saada kulunsa korvatuksi. Veroprosessissa tällä oikeudenkäymiskaaren muutoksella ei kuitenkaan katsottu olevan suurtakaan merkitystä. Oikeuskäytännön jäykkyyteen vaikutti se seikka, että jo tuolloin olivat valmisteltavina nimenomaan hallintolainkäyttöön soveltuvat oikeudenkäyntikulusäännökset. Muutoksenhakuoikeuden käyttämisen kannalta kielteistä on se, että valtio on ryhtynyt perimään tuomioistuinten suoritteista maksuja, joita ovat *käsittelymaksut ja toimituskirjamaksut*. Toimituskirjamaksuja peritään eri tilauksesta annettavista toimituskirjoista. Käsittelymaksua ei peritä hallinto-oikeudessa veroasioiden osalta. Säännönmukaista tai ylimääräistä muutoksenhakua koskevassa veroasiassa KHO:n esittelijä määrää asianosaisen maksettavaksi oikeudenkäyntimaksun. Kun ylimääräinen muutoksenhakemus hylätään tai kun KHO ei myönnä valituslupaa, peritään vain puolet oikeudenkäyntimaksusta. Oikeudenkäyntimaksua ei peritä silloin, jos muutoksenhakemusta ei tutkita, muutoksenhakemus raukeaa, ylimääräinen muutoksenhakemus hyväksytään, asia aineellisia kysymyksiä osaksikaan ratkaisematta palautetaan alemman viranomaisen käsiteltäväksi tai siirretään toimivaltaiselle viranomaiselle tai jos KHO muuttaa hallinto-oikeuden veroasiassa antamaa päätöstä muutoksenhakijan eduksi. Maksuvelvollisuudesta voidaan vapauttaa silloin, kun maksun periminen on kohtuutonta. Voidaan tietenkin kysyä, voiko oikeudenkäyntimaksun periminen epäselvissä näyttökysymyksissä ylipäätään olla kohtuullista[23] .

Vakuutetun kansaneläkevakuutusmaksu poistettiin pysyvästä lainsäädännöstä 5.12.1996/994 annetulla kansaneläkelain muutoksella. Kunnan määräämä veroasiamies ja kansaneläkelaitos voivat edelleen hakea muutosta vakuutetun sairausvakuutusmaksuun. Ks. laki verotusmenettelystä annetun lain muuttamisesta (1996/997).

[22] Ks. HE 131/1995 vp./A 3, s. 38 ja 39 sekä VerMenL 75 (1995/1558 ja 1998/505) ja 78 §. Vrt. VerL 96e (1993/963) ja 100a § (1992/556).

[23] Ks. LaVM 22/HE 191/1993 vp./C 1, s. 2, Kuosma:1994, laki tuomioistuinten ja eräiden oikeushallintoviranomaisten suoritteista perittävistä maksuista (1993/701) etenkin 2, 3, 6 ja 7 § sekä VerMenL 92 § (1995/1558). Vrt. VerL 138 §.

3. Yhteenveto verohallintolaista ja verotusmenettelystä annetusta laista

VerHL:lla ja VerMenL:lla selkeytettiin verohallinnon kaksiportaisuutta. Lääninverovirastosta muodostettiin viranomainen, joka vastasi verotuksen koko tehtäväkentästä. Verotoimistolle ja verojohtajalle erikseen kuulunut toimivalta on poistettu. Lääninveroviraston työjärjestyksellä voitiin haluttaessa keskittää verotusta eri yksiköihin, mikä mahdollisti erikoistumisen. Verohallitukselle on annettu oikeus määrätä toimivaltaisesta veroviranomaisesta ja verotuksen oikaisulautakunnasta. Erityissäännös koskee lähinnä suuryrityksiä sekä yksittäisiä verovelvollisia, joiden verotuksen toimittaminen edellyttää erityistä asiantuntemusta tai puolueettomuutta.

VerHL:lla on luotu kattava päätoimisten valtion etua valvovien asiamiesten verkosto. Veronsaajien oikeuden valvonnan järjestäminen on kytketty aikaisempaa selvemmin verohallinnon tehtäväksi. Verotusmenettelyn ja veroprosessin asianosaisaloitteisuutta ja objektiivisuutta on lisännyt se seikka, että uudistuksella on luotu edellytykset veronsaajien etua valvovien asiamiesten itsenäiselle, verohallinnosta riippumattomalle toiminnalle. Veronsaajien asiamiesten nimikkeistöä on selkeytetty siten, että kaikki aikaisemmat asiamiesnimikkeet on korvattu veroasiamiehen nimikkeellä. Uudistuksella ei ollut vaikutusta asiamiesten tehtäviin valvoa veronsaajien oikeutta muutoksenhakua koskevissa asioissa. Asiamiesjärjestelmän runko on tämän jälkeen säilynyt ennallaan.

Uutta lainsäädäntöä leimaa norminannon joustavoittaminen. Erityisen selvästi tämä näkyy ilmoitusvelvollisuuden kohdalla. Laissa on säädetty vain yleisellä tasolla veroilmoituksessa annettavista tiedoista. Valtiovarainministeriöllä on oikeus määrätä mm. ilmoittamisvelvollisuuden tarkemmasta sisällöstä ja veroilmoituksen lisäksi annettavista muista ilmoituksista. Verohallituksen tehtävänä on mm. määrätä muun kuin elinkeinotoimintaa harjoittavan muistiinpanovelvollisuudesta ja muistiinpanokirjasta.

VerMenL:ssa näkyy jo pitkään jatkunut trendi painottaa ilmoitusvelvollisuutta sivullisten tiedonantovelvollisuuden suuntaan. VerMenL turvaa verotuslakia tehokkaammin kolmansilta saatavien tietojen luotettavuuden, koska veroviranomaiset voivat kaikissa sivullisen tiedonantovelvollisuutta koskevissa tilanteissa tarkastaa jokaisen sellaisen asiakirjan, josta sivulliselta pyydettyjä tietoja saattaa olla saatavissa. Sivullisen tiedonantovelvollisuuden laiminlyönnin rangaistavuus on laajennettu niin ikään kaikkia VerMenL:n 3 luvussa säädettyjä tilanteita koskevaksi. Sivullisten tiedonantovelvollisuutta on tehostettu myös siten, että VerMenL:iin on lisätty säännös siitä, kuka luonnollinen henkilö on vastuussa juridisen henkilön

tiedonantovelvollisuuden asianmukaisesta täyttämisestä. Uudistus on selkeyttänyt vastuusuhteita ja mahdollistanut rikosoikeudellisten seuraamusten ja uhkasakon tehokkaamman kohdentamisen laiminlyöntitilanteissa.

Sivullisilta saatavat tiedot olivat käyneet niin monipuolisiksi ja luotettaviksi, että maassamme voitiin vuodesta 1995 alkaen asteittain siirtyä veroehdotusmenettelyyn. Uudistuksen tavoitteena on vapauttaa voimavaroja rutiiniluonteisten veroilmoitusten käsittelystä sellaisten veroilmoitusten käsittelyyn, jotka vaativat erityistä tutkimista.

Verotarkastus voidaan nyt ulottaa koskemaan välittömästi elinkeino- tai tulonhankkimistoimintaan liittyvän aineiston ja omaisuuden lisäksi muutakin aineistoa ja omaisuutta. Näin ollen verotarkastusoikeus on laajentunut koskemaan mm. verovelvollisen yksityistalouteen kuuluvia asiakirjoja ja omaisuutta.

VerMenL:iin lisättiin jo verotuslain aikana muotoutuneen oikeuskäytännön ennakoima, yleistä kuulemisvelvollisuutta osoittava säännös. Vaikka säännös jätti veroviranomaisille suuren harkintavallan, se oli omiaan yhtenäistämään kuulemiskäytäntöä. Edellä esitetyn vastapainoksi VerMenL on laajentanut jossain määrin kirjaamattoman kirjeen käyttöalaa kuulemismenettelyssä.

VerMenL:n alkuperäinen oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskeva säännös periytyi suoraan verotuslaista. Oikeudenkäyntikulujen korvauskäytäntö säilyi ennallaan vuonna 1993 toteutetusta OK 21 luvun muutoksesta huolimatta. Oikeudenkäyntikulujen korvauskäytäntö ei ollut sopusoinnussa sen kanssa, että valtio ryhtyi perimään tuomioistuinten suoritteista maksuja.

4. Verohallinnossa ja verotusmenettelyssä tapahtuneita muutoksia

4.1. VEROVIRASTOT JA KONSERNIVEROKESKUS

Uuden lääninhallituslain (1997/22) säätämisen myötä lääninverovirastojen virka-alueet uhkasivat laajeta uutta läänijakoa vastaaviksi. Verotuksen aluehallinnon uudelleenorganisointiin esiintyi tarvetta myös siksi, että eri yksiköistä haluttiin luoda sellaisia, joissa asiakkaiden palvelu ja valvonta voitiin järjestää laadukkaaksi ja tehokkaaksi ja joissa toimintaedellytykset olivat samankaltaiset. Lisäksi uudistuksessa oli otettava huomioon, miten julkisen hallinnon sidosryhmien toiminnot oli järjestetty tai aiottiin lähitulevaisuudessa järjestää. Edellä mainitut seikat loivat paineen laajentaa vähitellen virastojen toimialueita. Muutos toteutettiin siten, että *lääninverovirastojen virka-alueet irrotettiin läänijaosta ja lääninverovirasto -nimike muutettiin verovirastoksi*. Verovirasto muodostuu verotoimistoista ja muista yksiköistä sekä toimipisteistä. Valtioneuvoston tehtäväksi on annettu määrätä verovirastojen lukumäärästä, nimistä ja virka-alueista. Verovirastojen virka-aluejaon pohjana ovat maakuntien liittojen toimialueet valtioneuvoston 6 päivänä helmikuuta 1997 tekemän periaatepäätöksen mukaisesti. Uutta aluejakoa puoltaa se seikka, että lääninoikeudet on korvattu hallinto-oikeuksilla, joiden tuomiopiirit poikkeavat uudesta läänijaosta. Lainmuutos tuli voimaan 1.9.1997 eli samaan aikaan uuden lääninhallituslain kanssa. Uudistus merkitsi mm. sitä, että lääninverojohtaja -nimike korvattiin veroviraston päällikkö -nimikkeellä ja lääninveroviraston veroasiamies -nimike veroviraston veroasiamies -nimikkeellä[1].

---

[1] Ks. HE 51/1997 vp./A 2, s. 2–4, laki VerHL:n muuttamisesta (1997/637) etenkin sen 1 ja 5 § sekä voimaantulosäännös, asetus VerHA:n muuttamisesta (1997/638), VNp verovirastoista (1997/651 ja 1997/1311) sekä VerMenL 6 § 4 mom (1998/505).

Ruotsissa verohallitusta vastaava valtakunnallinen viranomainen on nykyisen taxeringslag -lain (1990:324) mukaan riksskatteverket ja verovirastoja vastaavat alueelliset veroviranomaiset (skattemyndighet). Alueellisen veroviranomaisen toimipiirissä on paikallistoimistoja. Ruotsissa ei ole taxeringslag -lain myötä siirrytty kokonaan virkamiesverotukseen, vaan pääosin luottamushenkilöistä koostuva verolautakunta vahvistaa erityistapauksissa verotuspäätöksen. Jokaisessa paikallistoimistossa on verolautakunta. Ruotsissa ensi asteen verotuspäätökseen voivat hakea muutosta verovelvollinen ja riksskatteverket. Kunnalla on lisäksi itsenäinen muutoksenhakuoikeus kunnallisverotusta koskevissa asioissa. Jos verovelvollinen on valittanut lääninoikeuteen alueellisen veroviranomaisen päätöksestä, tällä on oikeus hakea lääninoikeuden päätökseen muutosta, mikäli lääninoikeus on muuttanut verotusta verovelvollisen eduksi. Riksskatteverket voi valittaa lääninoikeuden tai kamarioikeuden päätöksestä siitä huolimatta, että se ei ole aikaisemmin käyttänyt asiassa julkista puhevaltaa. Verovelvollisen valittaessa julkista puhevaltaa käyttää lääninoikeudessa ja kamarioikeudessa alueellinen veroviranomainen. Mikäli riksskatteverket on valittajana, käyttää se itse julkista puhevaltaa. Riksskatteverket käyttää julkista puhevaltaa myös regeringsrättenissä. Ruotsissa siirryttiin siten vuoden 1991

Yleisesti verovelvollisten verotus on nykyisin järjestetty seuraavasti: Verotuksen toimittaa se verovirasto, jonka alueella verovelvollisen kotikunta sijaitsee. Yhtymän kotikunnan verovirasto vahvistaa verotusperusteiden jaon osakkaille. Eri verovirastojen alueella kotikunnan omaavien puolisoiden verotuksen toimittaa miehen kotikunnan verovirasto. Toimivaltainen kunnan määräämä veroasiamies määräytyy vastaavasti luonnollisen henkilön, erillisenä verovelvollisena verotettavan kuolinpesän, yhteisön tai yhteisetuuden kotikunnan mukaan. Vaikka yhteisön ja yhteisetuuden verotus ei välittömästi vaikuta kunnan verotuloihin, on yhteisön tai yhteisetuuden kotikunnan määräämällä veroasiamiehellä muutoksenhakuoikeus. Asiassa, joka koskee yhtymän verotusperusteiden vahvistamista ja niiden jakoa, toimivalta kuuluu sekä yhtymän että osakkaan kotikunnan määräämälle veroasiamiehelle. Jos puolisoilla on eri kotikunta, sekä miehen että vaimon kotikunnan määräämällä veroasiamiehellä on oikeus hakea kunnan puolesta muutosta puolisoiden verotukseen. Myös asianomainen kunta on luonnollisesti oikeutettu käyttämään puhevaltaa em. tapauksissa[2].

Kun rajoitetusti verovelvollisen on suoritettava veroa LähdeveroL 3 luvussa tarkoitetusta tulosta, toimittaa verotuksen lähtökohtaisesti Uudenmaan verovirasto. Mikäli rajoitetusti verovelvollinen harjoittaa elinkeinotoimintaa jossakin kunnassa kiinteästä toimipaikasta tai mikäli rajoitetusti verovelvollinen on omistanut, hallinnut tai luovuttanut jossakin kunnassa sijaitsevaa kiinteää omaisuutta, määräytyy toimivaltainen verovirasto em. kunnan mukaan. Jos rajoitetusti verovelvollinen on omistanut, hallinnut tai luovuttanut kiinteistön tai sen osan hallintaan oikeuttavan suomalaisen osakeyhtiön tai osuuskunnan osakkeita tai osuuksia, toimivaltainen verovirasto määräytyy osakeyhtiön tai osuuskunnan kotikunnan mukaan. Mikäli rajoitetusti verovelvollisen tulo on saatu Ahvenanmaalta, toimittaa verotuksen Lounais Suomen veroviraston Ahvenanmaan verotoimisto. Toimivaltainen kunnan määräämä veroasiamies on vastaavasti Helsingin kaupungin veroasiamies, kiinteän toimipaikan tai kiinteän omaisuuden sijaintikunnan veroasiamies, em. yhteisön kotikunnan veroasiamies tai asianomaisen Ahvenanmaan kunnan määräämä veroasiamies. Muutoksenhakuoikeus on luonnollisesti myös asianomaisella kunnalla[3].

VerHL:a säädettäessä tarkoituksena oli, että suurten yritysten verotus olisi keskitetty Uudenmaan lääninverovirastoon sen erilliseksi yksiköksi. Pian kuitenkin havaittiin, että uusi yksikkö olisi poikennut liikaa veroviraston muista yksiköistä, minkä vuoksi suurten yritysten verottamiseksi päätettiin perustaa oma verovirastonsa. Verohallituksen tehtäväksi annettiin määrätä tältäkin osin uuden veroviraston nimestä ja virka-alueesta samanaikaisesti, kun se päättää muistakin verovirastoista. Verohallitus voi tämän jälkeen määrätä veroviraston toimivallasta VerHL 13 §:n nojalla.

---

verotuksesta alkaen järjestelmään, jossa hallintopäätöksen tehnyt viranomainen esiintyy verovelvollisen vastapuolena tämän valittaessa. Vastaava FPL:n muutos (1995:1692) tuli Ruotsissa voimaan vasta 1.5.1996. Ks. taxeringslag 2 ja 6 luku, KM 1992:7 s. 471 ja 472, Hultqvist: 1995 s. 36 ja 37, Wennergren: 1996 sekä Cassne–Diesen–Hammarström–Schauman: 1999 s. 20, 21, 90 ja 91.

[2] Ks. HE 131/1995 vp./A 3, s. 37, VerMenL 4, 5, 6 (1995/1558 ja 1998/505) ja 62 § (1995/1558 ja 1998/505), Andersson: 1996 s. 13–16, 93 ja 94, Myrsky–Linnakangas: 2000 s. 9–11, 112 ja 113 sekä Savolainen–Teperi: 2000 s. 379.

[3] Ks. HE 131/1995 vp./A 3, s. 39 ja VerMenL 80 (1995/1558 ja 1998/505) ja 81 §.

Tässä tarkoitetun veroviraston virka-alueena voi olla myös koko maa[4]. Useissa verovirastoissa on myös pienten yritysten osalta toteutettu toimenpiteitä, joilla niiden verotus on pyritty keskittämään yhteen yksikköön[5].

Uusi valtakunnallinen Konserniverokeskus aloitti toimintansa 1.1.1998. Konserniverokeskuksen toimivaltaan kuuluvat eräin poikkeuksin kaikki erikseen nimettyjen verovelvollisten verotukseen liittyvät tehtävät. Näin ollen esim. verotarkastukset ja veronsaajien oikeuden valvonnan järjestäminen kuuluvat Konserniverokeskuksen toimivaltaan. Konserniverokeskus määrää virastoon yhden tai useamman veroasiamiehen valvomaan valtion oikeutta verotuksessa. Muiden veronsaajien oikeuden valvonta kuuluu Konserniverokeskuksessa verotettavan verovelvollisen kotikunnan määräämälle veroasiamiehelle, kunnalle, seurakunnalle ja kansaneläkelaitokselle. Edunvalvonta voidaan tietenkin järjestää myös ostopalvelusopimuksin[6].

4.2. OIKAISULAUTAKUNTAMENETTELYN UUDISTAMINEN

Verohallintolakia säädettäessä oli annettu verotuksen oikaisulautakuntien kokoonpanosta uusia määräyksiä. Näiden estämättä verotuslaissa tarkoitetut oikaisulautakunnat jatkoivat toimintaansa vanhaan tapaan järjestäytyneinä ja entisessä kokoonpanossaan vuoden 1998 loppuun. Tätä ennen VerHL:n verotuksen oikaisulautakuntaa koskevia säännöksiä oli jo muutettu vuoden 1999 alusta voimaan tulleella lailla, minkä vuoksi uudet lautakunnat valittiin näiden jäljempänä esitettävien säännösten perusteella[7]. En katso tarpeelliseksi selvittää tältä osin erikseen VerHL:a säädettäessä vallinnutta tilannetta.

Oikaisulautakuntamenettelyssä oli niiden perustamisen jälkeen ilmennyt sekä heikkouksia että vahvuuksia. Vahvuuksista kannattaa mainita, että asioiden käsittelyajat ovat valitusmenettelyyn verrattuna pysyneet koko oikaisulautakuntien olemassaoloajan suhteellisen lyhyinä. Oikaisulautakunnat ja verotoimistot kykenivät ratkaisemaan yli puolet oikaisuvaatimuksista alle kolmessa kuukaudessa. Oikaisulautakuntien päätösten perustelut jättivät toiminnan alkuvaiheissa paljon toivomisen varaa,

---

[4] Ks. HE 51/1997 vp./A 2, s. 3 ja VerHL 1 § 2 mom sekä 13 § (1997/637).

[5] Ks. Leoska: 1998 s. 80 ja 81, Laitinen: 1999(b) s. 56–58 sekä Savolainen–Teperi: 2000 s. 197–208.

[6] Verohallitus määräsi toimivaltaiseksi verotuksen oikaisulautakunnaksi tältä osin Helsingin veropiirin verotuksen oikaisulautakunnan, johon oli määrä perustaa oma jaostonsa Konserniverokeskuksessa ratkaistuja asioita varten. Jo määräystä annettaessa oltiin tietoisia siitä, että em. oikaisulautakuntajärjestely tulisi olemaan luonteeltaan vain väliaikainen ratkaisu. Ks. HE 51/1997 vp./A 2, s. 3, Leoska: 1998, Savolainen–Teperi: 2000 s. 195–197, VerHL 1 § 3 mom (1997/637), VeroHp Konserniverokeskuksen toimivallasta ja toimivaltaisesta verotuksen oikaisulautakunnasta (1997/919) etenkin sen 1 § 2 mom ja 3 § sekä verohallituksen ohje 19.12.1997/4212/09/97. Ks. myös uudet VeroH:n päätökset (1998/708, 1999/975 ja 2000/850).

[7] Ks. HE 131/1995 vp./A 3, s. 24, HE 163/1997 vp./A 4, s. 3, VerHL 15 § (1995/1557 ja 1997/1105) sekä VerHL:n muuttamisesta annetun lain (1998/504) voimaantulosäännös.

mutta vähitellen *perustelut saavuttivat tyydyttävän tason*. Oikaisulautakuntamenettely muodosti yhdessä varhennettujen verolippujen käyttöönoton kanssa niin tehokkaan mahdollisuuden saattaa virheellinen verotuspäätös uudelleen käsiteltäväksi, että lääninoikeuksiin tehtyjen verovalitusten määrä kääntyi jyrkkään laskuun[8].

Oikaisulautakuntamenettelyyn liittyneeksi heikkoudeksi koettiin mm. se, että lautakunnan jäseniltä ei edellytetty lain mukaan verotuksen *asiantuntemusta,* mikä saattoi heijastua päätöksissä. Oikaisulautakuntien veropiirikohtaisuus saattoi tehdä lautakunnista liian pieniä. Tämän lisäksi kuntakohtaiset jaostot saattoivat juttujen puuttuessa kokoontua vain harvoin, mikä pidensi tarpeettomasti käsittelyaikoja. Käytännössä verojohtajilla oli edelleen huomattava painoarvo verotuksessa, oikaisuvaatimusten valmistelussa sekä lautakunnan päätöksenteossa, mikä saattoi vaarantaa lautakuntamenettelyn *puolueettomuuden*. Oikaisulautakunnat hyväksyivät oikaisuvaatimuksia yleensä liian varovaisesti. Niiden päätöksistä muuttui lääninoikeuksissa kokonaan tai osittain lähes puolet. Lautakuntien jäsenet eivät yleensä tutustuneet asioihin etukäteen, minkä vuoksi kokouksissa poikettiin vain harvoin päätösehdotuksista. Oikaisulautakuntien vahvuudeksi oli niitä perustettaessa luettu *paikallistuntemus,* mutta nyt tarvittava paikallistuntemus arveltiin saatavan verotoimistoista. Oikaisulautakunnissa voitiin tämän vuoksi painottaa asiantuntemuksen vaatimusta. Lisäksi yritysverotusta varten oltiin perustamassa erityisyksiköitä, mikä ei ollut yhteensopiva kehityssuunta veropiirikohtaisten verotuksen oikaisulautakuntien kanssa. Konserniverokeskuksen perustaminen edellytti, että tätä varten otettaisiin käyttöön erityinen Konserniverokeskuksessa ratkaistuja asioita käsittelevä verotuksen oikaisulautakunta[9].

Uudistuksen tavoitteena oli parantaa verovelvollisten *oikeusturvaa*. Tavoitteeseen pyrittiin lisäämällä oikaisulautakuntien jäsenten ammattitaitoa ja riippumattomuutta sekä parantamalla muutoinkin lautakuntien yleisiä toimintaedellytyksiä. Näistä syistä verotuksen *oikaisulautakunnat muutettiin verovirastokohtaisiksi,* jolloin kaikilla alueellisilla verovirastoilla ja Konserniverokeskuksella on oma verotuksen oikaisulautakuntansa. Ahvenanmaan verotoimistossa on lisäksi oma oikaisulautakuntansa. Näin veropiirijako menetti lopullisesti merkityksensä. Oikaisulautakunta voi vanhaan tapaan toimia jaostoihin jakautuneena. Lautakunnan toimikausi on viisi vuotta[10].

---

[8] Vuonna 1993 lääninoikeuksiin saapui 19.570 verovalitusasiaa, mutta vuonna 1996 enää 7.863 verovalitusasiaa. Vertailun vuoksi kannattaa mainita, että vuonna 1996 verotoimistoissa tai oikaisulautakunnissa käsiteltiin tulo- ja varallisuusverotusta koskevia kokonaan hyväksyttyjä oikaisuvaatimuksia n. 39.000 ja oikaisulautakunnissa kokonaan tai osittain hylättyjä oikaisuvaatimuksia n. 24.000. Noin 66 % tapauksista käsiteltiin alle kolmessa kuukaudessa. Ks. HE 15/1998 vp./A 1, s. 2.

[9] Ks. HE 15/1998 vp./A 1, s. 2 ja 3 sekä EV 86/HE 51/1997 vp./D 1.

[10] Ensimmäisten uusien määräysten mukaan valittujen verotuksen oikaisulautakuntien toimikausi on vain neljän vuoden mittainen, koska niiden toimikausi alkoi 1.1.1999 ja päättyy 31.12.2002. Ks. HE 15/1998 vp./A 1, s. 2 ja 3, VerHL 4 § 1 mom (1998/504) sekä lain voimaantulosäännös ja VeroHp Konserniverokeskuksen toimivallasta ja toimivaltaisesta verotuksen oikaisulautakunnasta sekä Konserniverokeskuksessa verotettavista verovelvollisista (1998/708) 2 §. Vrt. kumottu VerHL 1 § 3 mom (1997/637).

Verohallituksen tehtäväksi annettiin määrätä veroviraston esityksestä yksi tai useampi henkilö toimimaan verotuksen oikaisulautakunnan puheenjohtajana. Hallituksen esityksessä lähdettiin siitä, että oikaisulautakunnan puheenjohtaja olisi ollut verohallinnon virkamies, mutta eduskuntakäsittelyn aikana lain lopullista sanamuotoa muutettiin tältä osin. Verohallitus määrää, kuka puheenjohtajista toimii koko lautakunnan puheenjohtajana sekä puheenjohtajien sijaisista. Puheenjohtajan sijaisena voi toimia vain toinen puheenjohtaja. Puheenjohtajien määrääminen annettiin verohallituksen tehtäväksi, koska tämän arveltiin lisäävän puheenjohtajana toimivien *riippumattomuutta* verovirastoista. Puheenjohtajan tehtävä on päätoiminen. Tämän kanssa on sopusoinnussa pätevyysvaatimus, jonka mukaan puheenjohtajana toimivalta edellytetään hyvää perehtyneisyyttä verotukseen[11].

Verotuksen oikaisulautakunnassa on puheenjohtajan lisäksi vähintään neljä ja enintään kuusitoista muuta jäsentä. Jokaisella jäsenellä on henkilökohtainen varajäsen. Jäsenet varajäsenineen määrää verohallitus veroviraston esityksestä. Oikaisulautakunnan jäsenten nimittämistä ei haluttu enää antaa kuntien tehtäväksi, koska veroviraston alueella saattoi olla hyvinkin monta kuntaa. Toisaalta taas jäsenten nimittämistä ei haluttu antaa veroviraston tehtäväksi, koska tämä olisi voinut vaarantaa lautakunnan puolueettomuuden. Käytännössä verohallitus tosin useimmiten noudattaa verovirastojen esityksiä. Laissa ei enää erikseen mainita vaatimusta, jonka mukaan *eri veronmaksajaryhmien* tulisi olla lautakunnassa edustettuina. Verohallituksen tulee kuitenkin ottaa tämäkin vaatimus mahdollisuuksien mukaan huomioon nimityspäätöksiä tehtäessä. Lautakunnan jäsenten tulee olla perehtyneitä verotukseen[12].

Verotuksen oikaisulautakunnista haluttiin luoda mahdollisimman *oikeudenmukaisia ja puolueettomia elimiä,* minkä vuoksi veronsaajien ja veronmaksajatahojen intressit pyrittiin huomioimaan lautakunnan kokoonpanossa tasapuolisesti. Oikaisulautakunnan jäsenistä tulee olla neljäsosan veroviraston, neljäsosan kuntien tai, jos kyseessä on Konserniverokeskuksen oikaisulautakunta, Suomen Kuntaliiton sekä puolet eri veronmaksajia edustavien järjestöjen ehdottamia henkilöitä. Ahvenanmaan verotoimiston verotuksen oikaisulautakunnan jäsenistä on säädetty erityisvaatimus, jonka mukaan heidät on määrättävä Ahvenanmaalta. Verotuksen oikaisulautakunta on päätösvaltainen, kun läsnä on puheenjohtaja ja vähintään puolet lautakunnan muista jäsenistä. Mikäli oikaisulautakunta toimii minimikokoonpanossaan, edellyttää päätösvaltaisuus, että läsnä on puheenjohtajan lisäksi vähintään kaksi muuta jäsentä[13].

---

[11] Valtiovarainvaliokunta totesi mietinnössään, että hallituksen esitykseen tehty muutos korosti sitä seikkaa, että oikaisulautakunnan puheenjohtajaksi saattoi pyrkiä paitsi verohallinnon tai lääninoikeushallinnon virkamies myös ulkopuolinen veroasiantuntija. Ks. HE 15/1998 vp./A 1, s. 3 ja 4, VaVM 11/HE 15/1998 vp./C 2, s. 3, VerHL 4 § 2 ja 5 mom (1998/504) sekä VerHA 13 § (1998/699).

[12] Ks. HE 15/1998 vp./A 1, s. 4 sekä VerHL 4 § 3 ja 5 mom (1998/504).

[13] Ks. HE 15/1998 vp./A 1, s. 4 ja 5, VaVM 11/HE 15/1998 vp./C 2, s. 3, VeroH ohje 21.9.1998/3079/03/98 s. 3 ja 4, VerHL 4 § 4 ja 6 mom, 4a § 1 mom (1998/504) sekä VerHA 14 § (1998/699).

Oikaisulautakunnan jäsenmäärä voi vaihdella suurestikin veroviraston asiakasmäärän ja juttujen vaikeusasteen mukaan. Mikäli oikaisulautakunta toimii *jaostoihin* jakautuneena, kussakin jaostossa on puheenjohtajan lisäksi neljä muuta jäsentä. Näin ollen oikaisulautakunta voi tarvittaessa jakaantua enintään neljään jaostoon. Lautakunnalla säilyi laaja valta itse päättää tehtäviensä jaosta eri jaostojen kesken sekä jäsentensä sijoittamisesta eri jaostoihin. Jaoston käsiteltävä asia on vanhaan tapaan siirrettävä lautakunnan ratkaistavaksi, jos lautakunnan puheenjohtaja tai asianomaisen jaoston puheenjohtaja tai muu jäsen sitä vaatii. Jaostosta, sen puheenjohtajasta ja jäsenistä on soveltuvin osin voimassa, mitä verotuksen oikaisulautakunnasta, sen puheenjohtajasta ja jäsenistä säädetään. Näin ollen jaoston jäsenistä tulee yhden olla veroviraston, yhden kuntien tai, jos kyseessä on Konserniverokeskuksen oikaisulautakunta, Suomen Kuntaliiton ehdottama henkilö ja kahden eri veronmaksajaryhmiä edustavien järjestöjen ehdottamia henkilöitä. Jaosto on päätösvaltainen, kun läsnä on puheenjohtajan lisäksi vähintään kaksi muuta jäsentä[14] .

Oikaisulautakuntien keskeiseksi tehtäväksi määriteltiin antaa oikeusturvaa nopeasti ja asiantuntevasti. Joustavan lautakuntakäsittelyn turvaamiseksi lakiin lisättiin aivan uudenlaisen kokoonpanon mahdollistava säännös. Oikaisulautakunta tai sen jaosto voi kokoonpanossa, johon kuuluvat puheenjohtaja ja yksi veronmaksajia edustava jäsen, ratkaista asian, jossa veron määrä voi oikaisuvaatimuksen johdosta muuttua enintään 10.000 markkaa. Oikaisulautakunta päättää, kuka oikaisulautakunnan tai sen jaoston jäsenistä toimii *supistetussa kokoonpanossa*. Vero voi tässä tarkoittaa myös veronkorotusta. Edellä mainittu markkamäärä voi ylittyä siten, että oikaisuvaatimuksen johdosta jouduttaisiin tekemään toisen verovelvollisen verotukseen tai saman verovelvollisen eri verovuosien verotuksiin seurannaismuutos. Mikäli veron määrä uhkaa ylittyä, on oikaisuvaatimus syytä siirtää jaoston tai koko lautakunnan käsiteltäväksi. Supistetussa kokoonpanossa ei ole ylipäänsä soveliasta käsitellä periaatteellisesti merkittäviä asioita. Verovelvollisen oikeusturvan takaamiseksi päätös voidaan tehdä supistetussa kokoonpanossa vain silloin, kun puheenjohtaja ja jäsen ovat ratkaisusta yksimielisiä. Muussa tapauksessa asia on siirrettävä oikaisulautakunnan tai sen jaoston ratkaistavaksi. Verovirasto voi aikaisempaan tapaan ratkaista vain sellaisia verovelvollisen oikaisuvaatimuksia, jotka se voi kaikilta osin hyväksyä. Verovirasto päättää itse, milloin se käyttää ratkaisukompetenssiaan. Veroviraston toimivalta ratkaistaan verovuosikohtaisesti. Useita verovuosia koskeva oikaisuvaatimus voidaan siten ratkaista osin verovirastossa ja osin oikaisulautakunnassa. Mikäli verovirasto voi hyväksyä kaikki verovelvollisen esittämät oikaisuvaatimukset, ei asia tule lainkaan oikaisulautakunnassa ratkaistavaksi. Mikäli veroasiamies hakee tällöin veroviraston oikaisupäätökseen muutosta, käsitellään asia suoraan hallinto-oikeudessa. Verovirasto ei voi nykyisinkään ratkaista veronsaajien puolesta tehtyjä oikaisuvaatimuksia. Sen sijaan myös veronsaajien

---

[14] Ks. HE 15/1998 vp./A 1, s. 4, VerHL 4 § 3 ja 7 mom, 4a § 2 mom (1998/504) sekä VerHA 15 § (1998/699). Vrt. VerHA 15 § (1995/1707 ja 1997/638).

puolesta tehdyt oikaisuvaatimukset voidaan käsitellä puheenjohtajan ja yhden jäsenen kokoonpanossa[15].

Verotuksen oikaisulautakunnan tai sen jaoston *pöytäkirjaa* koskevat säännökset eivät ole yhtä yksityiskohtaisia kuin VerL:ssa ja VerA:ssa. Oikaisuvaatimus ja siihen annettu päätös perusteluineen muodostavat vanhaan tapaan pöytäkirjan liitteen. Käsitellyt asiat merkitään pöytäkirjaan yleensä lyhyesti. Pöytäkirjaan merkitään myös äänestykset ja äänestyksen johdosta tehdyt päätökset sekä jaostokokoonpanossa käsitellyt asiat, jotka on siirretty koko oikaisulautakunnan ratkaistaviksi. Äänestysten osalta pöytäkirjaan on vastuukysymysten selvittämiseksi merkittävä kaikki tehdyt esitykset sekä ketkä ovat mitäkin esitystä kannattaneet. Verotuksen oikaisulautakunnassa puheenjohtaja pitää pöytäkirjaa ja allekirjoittaa sen. Suppeassa kokoonpanossa molemmat päätöksentekoon osallistuneet allekirjoittavat pöytäkirjan[16].

Oikaisulautakunnassa käsiteltävät asiat *valmistellaan* vanhaan tapaan verovirastossa. Verovirasto voi antaa valmistelusta tarkempia määräyksiä työjärjestyksessään. Verotuksen oikaisulautakunnassa asiat ratkaistaan ilman esittelyä. Säännös tarkoittaa sitä, että asiassa ei toimiteta PL:ssa tarkoitettua esittelyä. Käytännössä puheenjohtaja, asian valmistellut tai tehtävään erikseen määrätty verohallinnon virkamies perehdyttää kokouksessa lautakunnan jäseniä esillä olevaan asiaan sekä lausuu lopuksi oman päätösehdotuksensa. Lautakunnan jäsenillä on oikeus tutustua asiakirjoihin jo ennen kokousta. Vaikeimmissa asioissa voidaan myös laatia muistio, joka jaetaan etukäteen jäsenille. HMenL:n asemaa erityissäännöksiä täydentävänä lakina on vahvistettu siten, että verotuksen oikaisulautakunnassa on nimenomaisen säännöksen mukaan sovellettava *VerMenL:n ohella HMenL:n säännöksiä*. Oikaisulautakunnan riippumattomuuden korostamiseksi lakiin on lisätty HMenL 10 §:n 1 mom:n 6 kohtaa täydentävä erityissäännös puheenjohtajan tai jäsenen esteellisyydestä tilanteissa, joissa hän on ottanut osaa verotuspäätöksen tekemiseen[17].

---

[15] Hallituksen esityksessä arveltiin, että yli puolet kaikista oikaisuvaatimuksista käsiteltäisiin puheenjohtajan ja yhden veronmaksajia edustavan jäsenen kokoonpanossa. Ks. HE 15/1998 vp./A 1, s. 4, 5 ja 7, VeroH ohje 21.9.1998/3079/03/98 s. 8, Puronen: 2000 s. 580 ja 581, VerHL 4a § 1 mom (1998/504), VerHA 15 § (1998/699) sekä KHO 12.9.1997 t:2216.

Hallintomenettelyä säätelevät lait eivät yksityiskohtaisesti määrää asioiden käsittelystä oikaisulautakunnissa. Tämän lisäksi oikaisulautakuntamenettely on ollut jatkuvassa muutosprosessissa. Tähän nähden voidaan perustellusti yhtyä Pertti Purosen kantaan, jonka mukaan oikaisulautakuntien tulisi laatia erityinen toimintajärjestys, joka olisi myös verovelvollisten käytössä. Ks. Puronen:1999 s. 21.

[16] Ks. VerHA 17 § (1995/1707) ja VeroH ohje 21.9.1998/3079/03/98 s. 7. Vrt. VerL 16 § (1993/963) sekä VerA 12 § (1993/1561 ja 1994/1489).

[17] Ks. HE 15/1998 vp./A 1, s. 4 ja 5, VerHL 4a § 3 ja 4 mom, 4b § (1998/504), VerHA 14 § (1995/1707), VeroH ohje 21.9.1998/3079/03/98 s. 9 sekä Martikainen: 1999 s. 477. Oman kokemukseni mukaan muodolliseen esittelyyn perustuva valmistelu on tosiseikkojen selvittämisen suhteen tehokkaampi, kuin oikaisulautakunnissa nykyisin sovellettava valmistelukäytäntö. Lakia tulisikin muuttaa siten, että asiat ratkaistaisiin esittelystä. Tällöin esittelijä voisi keskittyä yksinomaan asian esittelyyn ja sitä edeltävään asian valmisteluun. Oikaisulautakuntia varten voitaisiin laatia oma työjärjestys, jossa annettaisiin tarkempia määräyksiä esittelystä. Vrt. VaVM 11/HE 15/1998 vp./C 2, s. 3, Puronen: 1999 s. 22 ja 23, Puronen: 1999(b) s. 455 ja Martikainen: 1999 s. 479–485.

Veroasiamies, verovelvollinen tai sivulliset eivät saa edelleenkään muissa kuin HMenL 18 §:ssä tarkoitettua asianosaisen *suullista lausumaa* ja 19 §:ssä tarkoitettua *suullista todistelua* ja *katselmusta* koskevissa erityistilanteissa olla läsnä oikaisulautakunnan kokouksissa. Päätös näiden todistelukeinojen käyttämisestä tulisi tehdä oikaisulautakunnassa, sen jaostossa tai puheenjohtajan ja jäsenen kokoonpanossa. Oikaisulautakunnan puheenjohtaja tai asiaa valmisteleva virkamies voi yksinkin päättää ottaa vastaan asianosaisen suullisen lausuman[18].

> Oikaisulautakunnat ovat nyt verovirastokohtaisia. Tämän vuoksi on luonnollista, että oikaisuvaatimus on säädetty tehtäväksi verotuksen oikaisulautakunnalle siinä verovirastossa, joka on toimittanut tai jonka olisi tullut toimittaa verotus taikka joka on vahvistanut yhtymän verotusperusteiden jaon osakkaille. Myös rajoitetusti verovelvollisen kohdalla oikaisulautakunta määräytyy toimivaltaisen veroviraston mukaan. VerMenL:n muutettujen säännösten mukaan valitus tehdään verovelvollisen tai yhtymän kotikunnan mukaan määräytyvälle hallinto-oikeudelle. Eri hallinto-oikeuksien tuomiopiirien alueella kotipaikan omaavien puolisoiden, joihin sovelletaan tuloverolain puolisoita koskevia säännöksiä, verotusta koskeva valitus tehdään miehen kotikunnan mukaan määräytyvälle hallinto-oikeudelle. Verovelvollinen tai yhtymä, jolla ei ole kotikuntaa Suomessa, voi hakea muutosta Helsingin hallinto-oikeudelta. Konserniverokeskuksen oikaisulautakunnan antamiin päätöksiin haetaan keskitetysti muutosta Helsingin hallinto-oikeudelta[19].

---

[18] Ks. HE 15/1998 vp./A 1, s. 5, VeroH ohje 21.9.1998/3079/03/98 s. 10 ja 11 sekä VerHL 4b § (1998/504). Vrt. asetuksella (1998/699) kumottu VerHA 16 § (1995/1707).

Ruotsissa veroviranomainen (skattemyndighet) käsittelee verovelvollisen lääninoikeudelle tekemän valituksen ensin oikaisumenettelyssä. Jos veroviranomainen oikaisee verotuspäätöstä verovelvollisen vaatimalla tavalla, valitus raukeaa. Jos veroviranomainen ei kaikilta osin hyväksy verovelvollisen vaatimuksia, se siirtää asian viran puolesta lääninoikeuden käsiteltäväksi. Kun riksskatteverket tai kunta valittaa veroviranomaisen päätöksestä, ei asiaa käsitellä oikaisumenettelyssä. Ks. taxeringslag (1990:324) 6 luku 6-9 §, KM 1992:7 s. 473 ja Grosskopf-Johansson-Rabe:1996 s. 522 ja 523.

[19] VerMenL:n alkuperäisen sanamuodon mukaan oikaisuvaatimuksen johdosta annettuun päätökseen haettiin valittamalla muutosta pääsääntöisesti siltä lääninoikeudelta, jonka tuomiopiirissä asianomainen verotuksen oikaisulautakunta sijaitsi. Käytännössä toimivaltainen verotuksen oikaisulautakunta ja siten myös lääninoikeus määräytyivät yleensä verovelvollisen kotikunnan mukaan. Oikaisulautakuntien muututtua verovirastokohtaisiksi tällainen toimivaltaisen lainkäyttöviranomaisen määrittely kävi mahdottomaksi. Veroviraston toimivalta saattaa nykyisin ulottua usean hallinto-oikeuden tuomiopiiriin. Ks. HE 15/1998 vp./A 1, s. 6, Myrsky–Linnakangas: 2000 s. 143, Savolainen–Teperi: 2000 s. 396, VerHL 13 § (1998/504) sekä VerMenL 63, 66 ja 82 § (1998/505). Vrt. samat lainkohdat alkuperäisessä muodossaan sekä HE 131/1995 vp./A 3, s. 37 ja 39.

4.3. VEROTUSMENETTELYSSÄ TAPAHTUNEITA MUUTOKSIA

4.3.1. Veroasiamiesten erityisen tiedonsaantioikeuden poistaminen

TOL:n ja VerL:n voimassa ollessa verotusmenettelyssä oli havaittavissa kehityssuunta, jonka mukaan välittömästi verovelvollisen vastapuolena esiintyville asiamiehille annettiin yhä enenevässä määrin oikeuksia vaatia tietoja suoraan verovelvollisilta. Vielä VerMenL:n alkuperäisen sanamuodon mukaan veroasiamies saattoi vaatia verotarkastuksen toimittamista sekä verovelvollista antamaan veroilmoitusta täydentäviä tietoja. Verotuksen oikeusturvatyöryhmän käsityksen mukaan em. kehityssuunta oli ristiriidassa verotusmenettelyssä ja veroprosessissa vallitsevan osapuolten yhdenvertaisuuden vaatimuksen kanssa. Osapuolten yhdenvertaisen aseman turvaamiseksi veroasiamiesten erityinen tiedonsaantioikeus poistettiin laista. Muutosta toteutettaessa ei ehkä riittävästi pohdittu sitä, että se voi tosiasiallisesti lisätä osapuolten tiedollista eriarvoisuutta. Alussa mainitun tasapainomallin muuttujien arvot ovat nykyisin sellaiset, että osapuolten näennäisestä yhdenvertaisuuden lisäämisestä voi seurata tarve voimistaa viranomaisaloitteisuutta, mitä tuskin tarkoitettiin. On tosin muistettava, että olosuhteet ovat nykyisin hyvin erilaiset kuin EETOL:n ja ETOL:n aikana, jolloin tarve veronsaajien etua valvovien asiamiesten erityiselle tiedonsaantioikeudelle syntyi. Nykyisin verovelvollisten informointi ja kuuleminen verotusmenettelyssä on järjestetty suhteellisen tehokkaasti. Osapuolet ovat melko tasavertaisesti edustettuina päätöksiä tekevissä elimissä. Asianosaisten oikeus saattaa asia uudelleen käsiteltäväksi on nykyisin laajempi kuin vuosisadan alkupuolella. Veroasiamiehet ovat melko riippumattomia verotusorganisaatiosta ja heidän käytössään on edelleen itsenäisiä selvityskeinoja, kuten esim. sivullisten ja viranomaisten yleisen tiedonantovelvollisuuden piiriin kuuluvat ilmoitukset. Veroasiamiehet voivat tämän jälkeenkin pyytää verovirastoa tai poikkeuksellisesti verohallitusta toimeenpanemaan verotarkastuksen. He voivat myös pyytää verovirastoa, muutoksenhakuviranomaista tai poikkeuksellisesti verohallitusta hankkimaan verovelvolliselta verotusta tai muutoksenhakua varten tarpeellisia veroilmoitusta täydentäviä tietoja. Veroasiamiehet voivat luonnollisesti myös itse pyytää esim. oikaisuvaatimuksessaan, valituksessaan tai vastineessaan verovelvollisia toimittamaan puuttuvat tiedot. Näistä veroasiamiehen toimenpiteistä ei voi seurata veronkorotusta eikä veroasiamies voi tässä tarkoituksessa turvautua virka-apumenettelyyn[20].

[20] Ks. verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio VM TM 1997/36 s. 78, HE 15/1998 vp./A 1, s. 5, Savolainen–Teperi: 2000 s. 47 ja 69, VerMenL 11 ja 14 § (1998/505).

4.3.2. Asian selvittämistä ohjaavat periaatteet

VerMenL:lla oli luovuttu VerL:n ja VerA:n yksityiskohtaisista menettelysäännöksistä siltä osin, kuin ne olivat päällekkäisiä HMenL:n kanssa. Valtiovarainministeriön vuoden 1997 helmikuussa asettama verotuksen oikeusturvatyöryhmä tuli mietinnössään siihen tulokseen, että VerMenL:n ja VerMenA:n väljät säännökset eivät kaikilta osin täyttäneet verovelvollisten oikeusturvan vaatimusta. Verotuksen oikeusturvatyöryhmän ehdotusten perusteella mm. VerMenL:iin tehtiin eräitä muutoksia, sekä säädettiin uusi VerMenA. Nämä pääasiassa HMenL:a täydentävät uudistukset ovat käsiteltävän aiheen kannalta hyvin merkittäviä[21].

Verotusmenettelyn yleiset periaatteet olivat pitkään olleet jossain määrin kiteytymättömiä. Verotuksen oikeusturvatyöryhmän työn tuloksena periaatteiden sisältö ja merkitys selvenivät. Ratkaisijan kannalta ongelmallista on, ettei periaatteita voida asettaa yleiseen tärkeysjärjestykseen. Samassa ratkaisutilanteessa voidaan joutua soveltamaan useitakin eri periaatteita vaihtelevin painoarvoin. Uusien säännösten sanamuodon valintaan on mitä ilmeisimmin vaikuttanut vuonna 1995 toteutettu hallitusmuodon *perusoikeusuudistus*. Perusoikeussäännökset voivat edellyttää, että asia on selvitettävä laajemmin tai että asianosaisia on informoitava tehokkaammin kuin VerMenL:ssa tai HMenL:ssa on edellytetty[22].

Verotusmenettelyssä noudatettavasta *oikeudenmukaisuus- ja puolueettomuusperiaatteesta* säädetään VerMenL:n 26 §:n 1 momentissa nyt seuraavasti: ”Verotusmenettelyssä ja muissa verotukseen liittyvissä toimissa veronsaajien ja verovelvollisen edut tulee ottaa huomioon tasapuolisesti.” Sanamuodon yksinkertaistamisesta huolimatta säännös vastaa sisällöltään VerMenL:n alkuperäistä 26 §:n 2 momenttia. Veronsaajat ja verovelvollinen ovat lähtökohtaisesti verotusmenettelyssä tasavertaisia osapuolia, mikä edellyttää veroviranomaiselta puolueettomuutta. Toisaalta veronsaajien ja verovelvollisten edun mukaista on, että eri verovelvollisia pyritään kohtelemaan keskenään tasapuolisesti kulloinkin vallitsevia taloudellisia tosiseikkoja vastaavasti. Tämä saattaa vaatia veroviranomaista painottamaan puolueettomuuden sijasta oikeudenmukaisuuden vaatimusta. Oikeudenmukaisuus- ja puolueettomuusperiaatetta kuvaavan säännöksen sijoittaminen 26 §:n ensimmäiseksi momentiksi kuvastaa näiden periaatteiden varsin tärkeää merkitystä verotusmenettelyssä[23].

---

[21] Ks. verotuksen oikeusturvatyöryhmän välimuistio VM TM 1997/17 ja lopullinen muistio VM TM 1997/36. Ehdotusten perusteella annettiin hallituksen esitys 53/1998 vp./A 2, joka johti VerMenL:n ja EPL:n muuttamiseen (1998/477 ja 478).

[22] Oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon vaatimusten yhdistäminen perusoikeussäännöksissä voi hämärtää hallinnon ja hallintolainkäytön välisiä suhteita. Ks. Savolainen–Teperi: 2000 s. 29, Kuusikko: 2000 s. 135, 143, 144 ja 214 sekä Ryynänen: 2000 s. 3 ja 4.

[23] Mielestäni uudessa säännöksessä termi ”verovelvollisen” olisi voitu kirjoittaa monikkomuotoon, jotta eri verovelvollisia koskeva oikeudenmukaisen ja tasapuolisen kohtelun vaatimus olisi käynyt säännöksen sanamuodosta selvemmin esiin. Ks. HE 53/1998 vp./A 2, s. 11 ja Laitinen: 1999 s. 86, jossa on siteerattu verohallinnon strategiaa. Tämän mukaan verohallinnon tehtävänä on toimittaa verotus niin, että se on oikeudenmukaista ja tasapuolista.

Luottamuksensuoja sisältää presumption hallintopäätösten pätevyydestä ja pysyvyydestä. Ensimmäiset merkit luottamuksensuojaperiaatteesta olivat meillä nähtävillä jo 1930-luvulta alkaen jälkiverotusta ja verovelvollisen vahingoksi tapahtuvaa veronoikaisua koskevassa, syy-yhteyden vaatimukseen liittyvässä oikeuskäytännössä[24]. Muutoin verotuksen ennakoitavuutta ja oikeusvarmuutta on lisätty ennakkoratkaisujen ja ennakkotietojen avulla. VerMenL 26 §:n 2 momenttiin lisättiin näistä erillinen luottamuksensuojaperiaatetta koskeva säännös[25], joka kuuluu seuraavasti: ”Jos asia on tulkinnanvarainen tai epäselvä ja jos verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä viranomaisen noudattaman käytännön tai ohjeiden mukaisesti, on asia ratkaistava tältä osin verovelvollisen eduksi, jos ei erityisistä syistä

---

[24] Ks. Kulla: 1999 s. 36, 37, 112 ja 113, Savolainen–Teperi: 2000 s. 107 ss. sekä viimeaikaisista syy-yhteyttä ja veroviranomaisen tutkimisvelvollisuutta osoittavista tapauksista seuraavat: KHO 1987 B 553, jossa verolautakunta oli laiminlyönyt VerL 55 §:ssä säädetyn tutkimisvelvollisuutensa, mikä poisti jälkiverotusoikeuden; KHO 1993 B 529, jossa verovelvolliset olivat veroilmoituksen liitelomakkeella ilmoittaneet myyneensä kiinteistön ja samalla ilmoittaneet myyntihinnan ja ostajan. Kun sanotulta lomakkeelta tai muista veroilmoitusasiakirjoista ei ilmennyt kiinteistön 10 vuotta lyhyemmän ajan kestänyt omistusaika, katsottiin huomioon ottaen VerL 35 ja 82 §:n sekä VerA 22 §:n säännökset, että asia oli jäänyt myyntivoiton osalta verotusta toimitettaessa tutkimatta. Veronoikaisu voitiin toimittaa verovelvollisen vahingoksi; KHO 1995 B 533, jossa yhtiön tulosta oli vähennetty aikaisemmilta verovuosilta vahvistettuja tappioita, vaikka verovelvollinen ei ollut veroilmoituksessaan vaatinut tappioiden vähentämistä eikä antanut VerA 26 §:n 3 momentissa tarkoitettua vakuutusta siitä, ettei tappiovuosien aikana tai sen jälkeen ollut yli puolet sen osakkeista vaihtanut omistajaa tappiontasauksesta tuloverotuksessa annetun lain 6 §:n 1 momentissa säädetyllä tavalla. Kun verolautakunnan olisi pitänyt vaatia yhtiöltä edellä tarkoitettu vakuutus, yhtiön ei katsottu jääneen tuolta osalta verottamatta laskuvirheen tai siihen verrattavan erehdyksen vuoksi taikka sen johdosta, ettei asiaa ollut joltakin osalta tutkittu. Veronoikaisua ei voitu toimittaa; KHO 13.1.2000 t:37 (vuosikirja), jossa verovelvolliselle maksetut ja hänen ennakonpidätystodistuksiinsa merkityt päivärahat ja kilometrikorvaukset eivät olleet, ottaen huomioon verovelvollisen työn komennusluonteisuuden ja työskentelyn vieraalla paikkakunnalla, määriltään sellaisia, että verotoimiston olisi tullut säännönmukaisia verotuksia toimittaessaan selvittää niiden perusteet. Säännönmukaisia verotuksia toimittaessaan verotoimistolla ei ollut ollut tiedossa, että verovelvollisen varsinainen työpaikka oli Hangossa ja että verovapaat kustannusten korvaukset oli maksettu väärin perustein. Kun nämä seikat olivat ilmenneet vasta verotarkastuksessa, jälkiverotusoikeus oli olemassa. Vrt. samankaltainen ratkaisu KHO 30.8.1995 t:3245.

KHO ja aineellisen ja menettelyohjauksen kehittämistyöryhmä ovat ehdottaneet, että VerMenL:iin lisättäisiin veronoikaisun ja jälkiverotuksen muodollisia edellytyksiä koskevia säännöksiä, joilla voitaisiin lisätä luottamuksensuojaa verotuksessa. Ks. verohallinnon aineellisen ja menettelyohjauksen kehittämistyöryhmän muistio 15.10.1998 s. 41.

[25] EY -oikeuden materiaaliset oikeusperiaatteet eli lainalaisuus-, suhteellisuus-, oikeusvarmuus-, luottamuksensuoja- ja yhdenvertaisuusperiaate sekä yleiset ihmisoikeusperiaatteet velvoittavat kansallista hallintoviranomaista vain EY -oikeuteen kytkeytyvissä tapauksissa. Käytännössä EY-oikeudelliset periaatteet ovat saaneet merkitystä sellaisissakin ratkaisutilanteissa, joilla ei ole liityntää yhteisöoikeuteen. Kansallisia oikeusperiaatteita voidaan soveltaa EY-oikeutta sisältävissä tapauksissa, kunhan ne eivät johda ristiriitaan EY -oikeuden tai sen periaatteiden kanssa. Eurooppalaisessa hallinto-oikeudessa luottamuksensuojan katsotaan syntyvän kolmen edellytyksen täyttyessä: 1) Viranomaisen antaman viestin on oltava riittävän selkeä (objektiivinen kriteeri). 2) Henkilölle täytyy syntyä luottamus viestin mukaisen olotilan toteutumisesta hänen kohdallaan (subjektiivinen kriteeri). 3) Kyseessä täytyy olla sellainen asia, jossa katsotaan asianmukaiseksi antaa luottamuksensuojaa. Ks. Mäenpää: 1996 s. 173, 180–183, 213–215, Mäenpää: 1997 s. 185–187 ja Kuusikko: 2000 s. 635–638.

muuta johdu." Luottamuksensuojaa on annettava, mikäli kaikki laissa luetellut yleiset edellytykset täyttyvät samanaikaisesti. Asia saattaa olla säännöksen tarkoittamassa mielessä tulkinnanvarainen tai epäselvä sekä tosiseikkojen että oikeusohjeiden kannalta. Varsin tyypillistä luottamuksensuojaperiaatteen soveltamisaluetta ovat henkilöyhtiöiden ja ns. miniosakeyhtiöiden sivuuttamistapaukset, joissa oikeusohjeiden ja oikeuskäytännön perusteella ei voida löytää yksiselitteistä ratkaisumallia[26].

VerMenL:n 26 §:n 2 momentin säännös voi eräissä tapauksissa suojata verovelvollista myös veronoikaisulta tai jälkiverotukselta[27]. Luottamusperiaatteen vastavoimana toimii *yhdenvertaisuusperiaate*. Luottamuksensuoja ei voi siten ulottua selvästi lainvastaisiin verotuspäätöksiin. Luottamusperiaatteen soveltaminen edellyttää aina, että verovelvollinen on toiminut vilpittömässä mielessä. Henkilön katsotaan olleen vilpittömässä mielessä, jos hän ei tiennyt tai jos hänen ei pitänyt tietää jostakin asiaan vaikuttavasta olosuhteesta. Tätä voidaan arvioida mm. sen perusteella, kuinka alttiisti verovelvollinen on täyttänyt ilmoitus- ja selvitysvelvollisuutensa. Lisäksi edellytetään, että verovelvollinen on noudattanut viranomaisen yleisluonteista tai yksittäistapausta varten antamaa ohjetta tai ratkaisukäytäntöä. Verovelvolliselle saattaa tuottaa vaikeuksia osoittaa viranomaisen noudattama yleinen ratkaisukäytäntö tai yksittäistapauksessa antama suullinen ohjaus, mikä rajoittaa periaatteen soveltamisalaa. Toisaalta yksikin verovelvollista koskeva aikaisempi ratkaisu saattaa synnyttää luottamuksensuojan. Luottamuksensuojan syntymistä on arvioitava sekä hallinto- että lainkäyttöviranomaisen ratkaisujen perusteella. Myös se, ettei viranomainen ole vuodesta toiseen puuttunut asiakirjoista selvästi ilmenevään verovelvollisen menettelyyn tai että asia olisi verotarkastuksessa tehtyjen merkintöjen perusteella pitänyt tulla tutkituksi, saattaa osoittaa viranomaisen noudattaman ratkaisukäytännön. On varsin mielenkiintoista havaita, että yhä alemmanasteiset ohjeet ja määräykset voivat luottamusperiaatteen avulla saavuttaa sitovan vaikutuksen. Esim. verohallituksen antamilla ohjeilla ei ole aikaisemmin katsottu olevan verotuksessa sitovaa vaikutusta, vaikka niillä on etenkin verotusmenettelyssä ollut huomattava painoarvo. Nyt vilpittömässä mielessä oleva verovelvollinen saattaa tehokkaasti vedota viranomaisohjeeseen, mikäli ohjetta ei voida osoittaa selvästi lainvastaiseksi. Viranomaisohjeissa on usein kannanottoja esim. ilmoitusvelvollisuuden laajuudesta tai verovelvollisilta edellytettävästä muusta selvityksestä. Tällaista viranomaisen antamaa menettelyohjetta noudattanut verovelvollinen

---

[26] Ks. verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio VM TM 1997/36 s. 16–20, Laitinen: 1999 s. 88 ja KHO 6.11.1997 t:2826, jossa lakiasiain palvelutoimintaa harjoittavan osakeyhtiön tuloja ei voitu verovuosilta 1992 ja 1994 verottaa verotuslain 56 §:n nojalla osakkaan tuloina, kun yhtiön toiminnan laajuudessa tai laadussa ei ollut tapahtunut muutoksia verovuosiin 1987–1991 ja 1993 verrattuna, jolloin yhtiötä oli verotettu erillisenä verovelvollisena.

[27] Ks. verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio VM TM 1997/36 s. 20–22, Savolainen–Teperi: 2000 s. 24–27 ja KHO 1985 II 512.

voi saada luottamuksensuojaa, vaikka asia olisi ratkaistu puutteellisten selvitysten perusteella[28].

Luottamusperiaatteen ensisijaisena tarkoituksena on suojata verovelvollista takautuvaa tulkinnan kiristämistä vastaan, mikä ilmentää PL 81 §:ään sisältyvää legaliteettiperiaatetta. Esimerkiksi KHO:n tulkintakäytäntöä ankaroittava ennakkoratkaisu tai verohallituksen uusi ohje, joka on asianmukaisesti julkaistu, oikeuttaa jatkossa tiukentamaan aiempaa verotuskäytäntöä. Mikäli verovelvollinen on omalla toiminnallaan aiheuttanut asian muodostumisen epäselväksi tai mikäli hän on laiminlyönyt oman tapauskohtaisesti määräytyvän selonottovelvollisuutensa, on tämä sellainen säännöksessä tarkoitettu erityinen syy, joka oikeuttaa poikkeamaan luottamusperiaatteesta. Sen sijaan luottamusperiaatteesta ei voida poiketa viranomaisen omien laiminlyöntien perusteella. Näin ollen *luottamusperiaate edellyttää veroviranomaisilta suhteellisen laajaa viranomaisaloitteista kuulemista, neuvontaa ja asian selvittämistä,* koska riskin päätöksenteossa tapahtuneista virheistä kantaa viranomainen[29].

---

[28] Ks. HE 53/1998 vp./A 2, s. 2, 3 ja 11, Laakso: 1990 s. 230–235, Andersson: 1998 s. 430, Äimä: 1998 s. 511 ss., verohallinnon aineellisen ja menettelyohjauksen kehittämistyöryhmän muistio 15.10.1998 s. 34 ss., Tuominen: 1999 s. 94 ja 95, Myrsky–Linnakangas: 2000 s. 50–52, Aer: 2000 s. 255 ja 256, Kuusikko: 2000 s. 630, 639–641 ja 646–660, Henkilöverotuksen käsikirja, syyskuu 2000, s. 17:17b, Tikka–Nykänen, toukokuu 2000, s. 28:19 ja 20 sekä seuraavat oikeustapaukset: KHO 1985 II 615, jossa ennakonpidätysten maksuunpano kumottiin, koska yhdistys oli jättäessään urheilijoille maksamiensa lisäravinnekorvausten osalta ennakonpidätykset toimittamatta toiminut verohallinnon tuolloin pidätysvelvollisille antamien ohjeiden mukaisesti; KHO 18.9.1998 t:1922, jossa osakehuoneistojen vuokrausta harjoittavan yhtiön tuloa oli aikaisempina vuosina käsitelty veroilmoitusten mukaisesti liiketulona. Kyseessä olevana vuonna verotus toimitettiin TVL:n mukaan. Valittajayhtiölle ei annettu luottamuksensuojaa, koska yhtiön saaman vuokratulon tulolajia ei ollut saatettu verotuksessa erityisesti ratkaistavaksi ja koska vakiintuneen oikeuskäytännön mukaan laajamittaistakaan osakehuoneistojen vuokraustoimintaa ei ollut pidettävä elinkeinotoimintana; KHO 20.10.1998 t:2238, jossa valmisteverotuksessa ei katsottu syntyneen hyväksyttyä laintulkintaa ja vakiintunutta verotuskäytäntöä verovelvollisen itse noudattaman menettelyn perusteella, vaan sen katsottiin edellyttävän veroviranomaisen asiaa koskevaa päätöstä tai muuta nimenomaista kannanottoa. Kun yhtiö oli saanut tiedon veroviranomaisen asiaa koskevasta tulkinnasta jälkiverotuksen yhteydessä, se oli toiminut omalla riskillään noudattaessaan tämän jälkeenkin aikaisempaa menettelyään; KHO 17.12.1999 t:4169, joka koski eläkesäätiön tekemän takaisinlainaussopimuksen leimaverovelvollisuutta. Yhtiö oli ensimmäisen kerran lainannut eläkesäätiöltään varoja vuonna 1958 ja takaisinlainaus oli tämän jälkeen ollut jatkuvaa. Yhtiössä oli suoritettu lukuisia verotarkastuksia, joissa ei ollut puututtu siihen, että takaisinlainauksesta ei ollut maksettu leimaveroa. Vasta vuonna 1996 suoritetun tarkastuksen perusteella oli maksuunpantu leimavero. Lain tai lainvalmisteluaineiston perusteella leimaverovelvollisuus ei ollut selvä. Yhtiö ja sen eläkesäätiö olivat voineet perustellusti olla siinä käsityksessä, ettei takaisinlainaussopimusta ollut leimattava. Saadun selvityksen mukaan verohallinto ei ollut verotarkastusten yhteydessä tai muutoinkaan pyrkinyt oikaisemaan vallinnutta käsitystä. Kun lisäksi luotonannon leimaverotusta koskevat säännökset oli kumottu, KHO katsoi, ettei lakia ollut syytä tulkita ankarammin kuin sitä oli aiemmin käytännössä sovellettu (vrt. KHO 1974 II 598); KHO 1.3.2000 t: 404 (vuosikirja), jossa KHO perusteli luottamuksensuojan epäämistä mm. sillä, että verotuskysymystä ei ollut aikaisemmin saatettu muutoksenhakuasteessa tutkittavaksi ja että verovelvollisen toiminnan luonne oli olennaisesti muuttunut aiempiin vuosiin verrattuna; sekä Kuopion LO 6.8.1996 t:844, jossa ennakon poistamista tai alentamista koskevalla verotoimiston päätöksellä ei katsottu olevan säännönmukaisessa verotuksessa sellaista oikeusvoimaa, että sitä olisi sitovana noudatettava.

[29] Ks. verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio VM TM 1997/36 s. 27, HE 53/1998 vp./A 2, s. 11,

Mikäli luottamusperiaatetta sovelletaan verovelvollisen eduksi verotuksessa tai veroprosessissa, vapautuu verovelvollinen samalla viivästysseuraamuksista. Vaikka verotuksessa ei jostain syystä annettaisikaan luottamuksensuojaa, voi veroviranomainen viran puolesta tai verovelvollisen aloitteesta jättää viivästysseuraamukset kokonaan tai osin perimättä, jos niiden perintä olisi asian tulkinnanvaraisuuden tai epäselvyyden vuoksi kohtuutonta. Verovelvollisen henkilökohtaisilla olosuhteilla ei ole tässä kohtuusharkinnassa merkitystä. Perimättä jättäminen voi koskea veronlisäystä, viivästyskorkoa, viivästyskorkoa vastaavaa korkoa, jäämämaksua, viivekorkoa, yhteisökorkoa ja jäännösveron korkoa[30].

Aikaisemmin verovelvolliselle oli, ”jos mahdollista”, varattava tilaisuus tulla kuulluksi, jos verotusta toimitettaessa poikettiin olennaisesti verovelvollisen antamasta veroilmoituksesta tai jos viranomainen muutti verotusta veronoikaisuin tai jälkiverotuksin verovelvollisen vahingoksi. *Kuulemiskäytännön tiukkenemista* osoitti lakitekstiin valtiovarainvaliokunnassa tehty muutos, jossa edellä mainittu varauma poistettiin. Valiokunta perusteli kantaansa oikeusturvanäkökohdilla sekä perusoikeusuudistuksen asettamilla vaatimuksilla. VerMenL:ssa ei alunperin ollut säännöstä *asianosaiselle asetettavasta määräajasta*. Verovelvolliset olivat kokeneet vastineisiin ja lisäselvityspyyntöihin varatun ajan usein liian lyhyeksi, minkä lisäksi verovelvollisten informoinnissa oli koettu puutteita. VerMenL:n uuden säännöksen mukaan verovelvolliselle on tarvittaessa asetettava kohtuullinen määräaika vastineen tai muun selvityksen antamiseen. Laissa ei haluttu asettaa tarkkaa määräaikaa, vaan kohtuullisen määräajan pituus riippuu kulloisenkin tapauksen erityispiirteistä. Asetettua määräaikaa voidaan tarvittaessa pidentää. Normaalitapauksessa 14 päivän määräaikaa voidaan pitää riittävänä. Tämän lisäksi verovelvolliselle

---

Laitinen: 1999 s. 88, Henkilöverotuksen käsikirja, syyskuu 2000, s. 17:7a ja seuraavat oikeustapaukset: KHO 1998:52, jossa KHO katsoi vastoin aikaisemmassa ennakkopäätöksessä ilmaisemaansa kantaa, että vesiosakeyhtiötä ei voitu pitää tuloverolaissa tarkoitettuna yleishyödyllisenä yhteisönä. Vrt. hallintoneuvos Raimo Anttilan äänestyslausunto; KHO 1996 B 536, jossa lääninverovirasto oli ennakkoperintälain 17 §:n nojalla antamassaan ennakkoratkaisussa yhtiön toiminnastaan, osakkaistaan, työntekijöistään ja kesämökkinsä käytöstä antaman selvityksen perusteella katsonut, että mökin käyttö yhtiön henkilökunnan vapaa-aikana oli työnantajan järjestämää virkistys- ja harrastustoimintaa, josta ei syntynyt veronalaista palkkatuloa. Verotusta vuodelta 1991 toimitettaessa ei yhtiöltä myöskään pyydetty tarkempaa selvitystä mökin henkilökuntakäytöstä. Näissä olosuhteissa ja ottaen huomioon myös verotuslain 55 §:n KHO katsoi, ettei yhtiön tuloon voitu verotuslain 57 §:n nojalla tehdä lisäystä osakastyöntekijöiden kesämökin yksityiskäytön johdosta.

[30] Säännöksessä ei mainita veronkorotusta, joka voidaan jättää perimättä VerMenL 32 §:n (1998/477) nojalla. Verovelvollinen voidaan vapauttaa viivästysseuraamuksista myös VerMenL 88 §:n veronhuojennussäännöksen perusteella. KHO osoitti varsin pitkälle menevää virallisperiaatetta ratkaisussaan 1998:52. Tapauksessa KHO saattoi veronhuojennusta koskevaa hakemusta varten asianomaisen viranomaisen tietoon käsityksensä siitä, että verovelvollinen oli tapauksessa erehtynyt verosäännösten sisällöstä olosuhteissa, joissa erehtymistä ei voitu pitää verovelvollisen huolimattomuudesta tai laiminlyönnistä aiheutuneena, ja että verovelvollisen luottamusta verotuskäytännön pysymiseen ennallaan oli syytä suojata. Ks. lisäksi verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio VM TM 1997/36 s. 68, HE 53/1998 vp./A 2, s. 3, 4, 7 ja 11, Savolainen–Teperi: 2000 s. 317–321 sekä VerMenL 26 § 2 mom (1998/477).

on mahdollisuuksien mukaan mainittava, mistä seikoista selvitystä erityisesti tulisi esittää. Uusi erityissäännös on ensisijainen HMenL 12 ja 21 §:n selvityspyyntöä ja asianosaiselle asetettavaa määräaikaa koskeviin määräyksiin verrattuna ja se soveltuu myös sellaisiin tapauksiin, joissa kuulemisesta on VerMenL:ssa säädetty erikseen. Selvityspyyntöjen *yksilöinti* saattaa eräissä erityistapauksissa jopa vähentyä, koska HMenL 12 §:n mukainen selvityspyynnön yksilöintivaatimus on sanamuodoltaan tiukempi. On kuitenkin muistettava, että puutteellisesti yksilöity kuulemistai selvityspyyntö voidaan muutoksenhakuasteessa helposti katsoa menettelyvirheeksi[31] .

Selvittämisvelvollisuus koskee osapuolten ja asian ratkaisevan viranomaisen välistä suhdetta. Todistustaakassa on kyse mm. haitallisten seurausten jakautumisesta osapuolten välillä. Verotusta toimitettaessa ei ole yleensä luontevaa puhua todistustaakasta vaan selvittämisvelvollisuudesta. Todistustaakka voi tulla kyseeseen lähinnä verotuksen oikaisulautakunnassa ja hallintotuomioistuimessa, joissa kaksiasianosaissuhde toteutuu verotusvaihetta tehokkaammin. VerMenL:ssa ei ollut alunperin yleissäännöstä asian *selvittämisvelvollisuuden jakautumisesta*. HMenL 17 §:n mukaan asianosaisen on tarvittaessa esitettävä selvitystä vaatimuksensa perusteista. Hallintoviranomaisen on huolehdittava ratkaisun kannalta tarpeellisten muiden selvitysten hankkimisesta. Verotusmenettelyssä selvitystyön lähtökohta on verovelvolliselta tai kolmannelta taholta saatava ilmoitus, minkä vuoksi selvitysvelvollisuudessa saattaa esiintyä suuria eroja muuhun hallintotoimintaan verrattuna. Eräät verovelvollistahot olivat kokeneet, että heille oli asetettu kohtuuttoman raskas näyttövelvollisuus verotuksessa. Tämän vuoksi VerMenL:iin lisättiin selvittämisvelvollisuutta koskeva yleissäännös joka kuuluu seuraavasti: ”Verovelvollisen täytettyä ilmoittamisvelvollisuutensa tulee veroviranomaisen ja verovelvollisen osallistua mahdollisuuksiensa mukaan asian selvittämiseen. Pääasiallisesti sen osapuolen, jolla on siihen paremmat edellytykset, on esitettävä asiasta selvitystä”[32] .

Verotuspäätöksen perustana ovat verovelvollisen taloudellista tilannetta kuvastavat tosiseikat, jotka ovat usein luonteeltaan sellaisia, että niistä voidaan saada luotettavaa näyttöä vain verovelvolliselta itseltään. Verovelvollista ei kuitenkaan voida vaatia esittämään selvitystä negatiivisen seikan olemassaolosta, kuten esim. siitä, ettei hänellä ole verovuonna ollut tuloja ilmoittamaansa määrää enempää. Veroviranomaisilla puolestaan on usein paremmat edellytykset hankkia esim. vertailukauppahintatietoja sekä tietoja erilaisista rekistereistä kuten kotipaikkarekisteristä. Näyttövelvollisuutta koskeva kysymys on ratkaistava yksittäisten olosuhteiden mukaan tapauskohtaisesti. Mikäli asianomaisessa verolaissa tai VerMenL:ssa on näyttövelvollisuuden osalta erityismääräyksiä, on niitä noudatettava em. säännöksen

---

[31] Ks. HE 53/1998 vp./A 2, s. 4, 7, 11 ja 12, VaVM 20/HE 53/1998 vp./C 2, LAVO 2/2000 s. 66 ja 74, Savolainen–Teperi: 2000 s. 168–174, Ryynänen: 2000 s. 47 sekä VerMenL 26 § 3 mom (1998/477). Vrt. HLL 34 ja 35 §.

[32] Ks. verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio VM TM 1997/36 s. 3–7, Ryynänen: 1996 s. 512, Ryynänen: 2000 s. 25, Savolainen–Teperi: 2000 s. 183 ja 184 sekä VerMenL 26 § 4 mom (1998/477).

estämättä. Uusi säännös painottaa osapuolten yhteistyövelvoitetta materiaalisen totuuden selvittämiseksi. Useimmiten selvitystyö voi tapahtua samanaikaisesti ja toisiaan täydentäen. Uusi selvitysvelvollisuutta koskeva säännös ei ole olennaisesti muuttanut jo ennestään vallinnutta perusasetelmaa, jonka mukaan selvitysvastuu kuuluu viime kädessä veroviranomaiselle. Uudistus on tosin selkeyttänyt selvitysvelvollisuutta, verovelvollisen kuulemista ja informointivelvollisuutta sekä todistustaakan jakoa koskevien normien keskinäistä suhdetta. Vaikka em. normit ovat periaatteessa erillisiä, voidaan kokonaisuuden avulla löytää yksittäistapauksessa mielekäs ratkaisuvaihtoehto. Mikäli verovelvollinen tarvittavan informaation saatuaankin laiminlyö toimittaa häneltä pyydetyt tiedot, voidaan asia muiden viranomaisaloitteisten selvityskeinojen osoittautuessa riittämättömiksi ratkaista verovelvollisen vahingoksi todistustaakan jakoa koskevien säännösten perusteella. Vastaavasti asia voidaan ratkaista veronsaajien vahingoksi, mikäli veroasiamiehet eivät ole täyttäneet omaa selvitysvelvollisuuttaan. Etenkin silloin, kun verovelvollinen on osaltaan vilpittömästi pyrkinyt objektiiviseen selvitykseen, on asia epäselvissä tapauksissa syytä ratkaista verovelvollisen eduksi. Tämän jälkeen veroasiamies voi harkita, onko asiassa syytä hakea muutosta, jolloin tosiseikat tulevat prosessin kuluessa perusteellisemmin selvitetyiksi. VerMenL:n molempien osapuolien selvitysvelvollisuutta painottava muutos on vahvistanut jo pitkään jatkunutta kehitystrendiä, jonka mukaan *viranomaisen omatoiminen tiedonhankintavelvollisuus on vähitellen korvautumassa viranomaisaloitteisella informointi- ja kuulemisvelvollisuudella*[33] .

Verosuunnittelun yksi silmiinpistävistä viimeaikaisista kehityspiirteistä on ollut kansainvälistyminen. Taloudellisia etuja on ryhdytty hankkimaan maista, joissa verotuksen taso on matala tai joissa verotukselta voidaan välttyä jopa kokonaan. *Näytön hankkiminen matalan verotuksen maista* on hyvin vaikeaa, koska näissä valtioissa on usein tiukka pankkisalaisuus ja koska ne ovat haluttomia solmimaan tietojen vaihtoa koskevia verosopimuksia. Verovelvollisen näyttövelvollisuuden selkeyttämiseksi VerMenL:iin lisättiin säännös, jonka mukaan selvityksen esittämisvelvollisuus kuuluu ensisijaisesti verovelvolliselle, jos verovelvollisen suorittaman oikeustoimen toinen osapuoli ei asu Suomessa tai tällä ei ole kotipaikkaa täällä, eikä veroviranomainen voi saada oikeustoimesta tai sen toisesta osapuolesta riittävää tietoa kansainvälisen sopimuksen nojalla. Uutta säännöstä voidaan soveltaa silloinkin, kun Suomen ja asianomaisen valtion välillä on kahden- tai monenvälinen verotusta koskeva sopimus, joka ei takaa riittävää tietojensaantia verotuksen toimittamiseksi. Viranomaisen on näytettävä tällaisten edellytysten olemassaolo. Viranomaisselvitys on ensisijainen selvityskeino, mikäli verosopimukseen sisältyy säännöksiä avunannosta ja tietojenvaihdosta. Veroviranomaisen on tarvittaessa ke-

---

[33] Ks. verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio VM TM 1997/36 s. 13, HE 53/1998 vp./A 2, s. 4, 7, 8 ja 12, Cassne–Diesen–Hammarström–Schauman: 1999 s. 44 ja 45 sekä Ryynänen: 2000 s. 52, 53, 111 ja 112. Näyttövelvollisuutta osoittava erityismääräys löytyy mm. VerMenL:n yleisestä veronkiertosäännöksestä (28 §) sekä selvittämätöntä omaisuuden lisäystä koskevasta säännöksestä (30 §).

hotettava verovelvollista hankkimaan lisäselvitys sekä informoitava verovelvollista tarvittavasta näytöstä. Käytännössä verovelvollisen on usein esitettävä selvitystä oikeustoimen sisällöstä, sen mahdollisesta liittymisestä elinkeinotoimintaan, vieraassa valtiossa asuvasta tai siellä kotipaikan omaavasta oikeustoimen osapuolesta sekä tältä saadusta vastasuorituksesta. Veroviranomaiset haluavat usein oikeustoimen toista osapuolta koskevia tietoja, koska niiden avulla voidaan selvittää tavallisten intressiyhteystilanteiden lisäksi ulkomaisten väliyhteisöjen osakkaiden verotuksesta annetun lain (1994/1217) soveltamisedellytyksiä[34].

VerMenL:n uuden sanamuodon mukaan verotuksen toimittavan viranomaisen on, saatuaan kaikki käytettävissä olevat verotusasiaa koskevat tiedot ja selvitykset, ennen päätöksen tekemistä tarkoin harkittava asiassa esitettyä selvitystä oikean päätöksen tekemiseksi. Aikaisemmin VerMenL:ssa käytettiin vastaavassa kohdin sanontaa ”on tunnollisesti harkittava”. Uusi säännös ei ole tuonut muutosta harkinnan asteeseen. Sen sijaan uusi määräys tähdentää aiempaa voimakkaammin kaiken käytettävissä olevan selvityksen hankkimisen, *objektiivisuusvaatimuksen,* vapaan todistelun sekä *materiaalista totuutta* vastaavien verotuspäätösten merkitystä. Ratkaisijan on siten arvioitava, onko hän saanut yksittäistapauksessa kaikki käytettävissä olevat tiedot. Tämän vuoksi säännös liittyy läheisesti näyttökynnyksen määrittämiseen, mikä voi veroasioissa olla varsin vaikea tehtävä. Mikäli jollekin osapuolelle asetetaan liian korkea *näyttökynnys,* voi tämä estää selvitysvelvollisuuden oikeudenmukaisen jakautumisen[35].

Verotusmenettelyssä päätösten *perustelemista* koskeva erityissäännös oli viimeksi sisältynyt VerA 39 §:n 2 momenttiin (1993/1561). Tämän mukaan perustelut oli tehtävä verotusasiakirjoihin selvästi ja ymmärrettävästi. Syy veroilmoituksesta poikkeamiseen oli merkittävä asiakirjoihin asetuksessa mainittuja erityisiä verotusmuotoja ja veronkorotusta käytettäessä sekä muulloin tarvittaessa. VerMenL:iin tai VerMenA:een ei alunperin sisältynyt säännöstä päätösten perustelemisesta, vaan tältä osin sovellettiin HMenL 24 §:n yleissäännöstä, mikä ei erityisen hyvin sovellu kaikkiin verotustilanteisiin[36].

Eräiden käsitysten mukaan verotuspäätöksiä ei perusteltu riittävästi, minkä vuoksi lakiin lisättiin tältäkin osin vastaavaa HMenL:n yleissäännöstä täydentävä normi. Perustelemisvelvollisuus koskee muutoin samanlaisia tilanteita kuin kuulemisvelvollisuuskin, paitsi että lain lopullisen sanamuodon mukaan päätös on perusteltava silloinkin, kun poikkeama veroilmoituksesta ei ole olennainen. Verotuspäätös on siten perusteltava, jos siinä poiketaan verovelvollisen antamasta veroilmoituksesta tai jos viranomainen muuttaa verotusta veronoikaisuin tai jälkiverotuksin

---

[34] Ennen viimeksi mainittua lakia verotusoikeus voitiin ulottaa väliyhtiöön vain yleisen veronkiertosäännöksen nojalla, minkä soveltuvuuteen suhtauduttiin varsin pidättyväisesti. Ks. HE 53/1998 vp./A 2, s. 4, 8 ja 12, Kuortti: 1999 s. 388 ja 389, Wikström: 1999 s. 78, Savolainen–Teperi: 2000 s. 181, Ryynänen: 2000 s. 203–207 ja VerMenL 26 § 4 mom (1998/477).

[35] Ks. VaVM 20/HE 53/1998 vp./C 2, Savolainen–Teperi: 2000 s. 189, Ryynänen: 2000 s. 3 ja 93, VerMenL 26 § 5 mom (1998/477) ja vrt. VerMenL 26 § 2 mom (1995/1558).

[36] Ks. Ryynänen: 1996 s. 498–500.

verovelvollisen vahingoksi. Päätös voidaan tosin jättää perustelematta silloin, kun perusteleminen on ilmeisen tarpeetonta. Perusteleminen voi olla ilmeisen tarpeetonta esim. veroilmoituksen lasku- tai kirjoitusvirhettä oikaistaessa. Veroviranomaisen ei edelleenkään tarvitse perusteluvelvollisuutensa nojalla liittää verolippuun erillistä perusteluosaa. Käytännössä perustelut tehdään vanhaan tapaan verotusasiakirjoihin ja niiden liitteisiin, joihin verovelvollisella on halutessaan oikeus tutustua. Poikkeuksen muodostavat jälkiverotusta ja veronoikaisua koskevat päätökset, joiden perustelut lähetetään aikaisemman käytännön mukaisesti verovelvolliselle. Hallintomenettelyssä päätösten perustelemisvelvollisuus ei ole yhtä laajaa kuin hallintolainkäytössä, joten varsinkaan ensi asteen perusteluilta ei voida odottaa kovinkaan yksityiskohtaista näyttökysymysten arviointia[37].

4.3.3. Verotarkastus

Verotuksen oikeusturvatyöryhmä ehdotti ns. hyvän verotarkastustavan yleiskuvauksen laatimista, mikä jäi verohallinnon tehtäväksi. Lisäksi työryhmä ehdotti mietinnössään VerMenA:n täydentämistä sellaisilla normeilla, jotka lisäisivät tarkastettavan oikeusturvaa. Uuteen VerMenA:een (1998/763) lisättiin tämän vuoksi 2 §, joka koskee verotarkastusmenettelyä. Uudet säännökset ovat jo aikaisemminkin kuuluneet *hyvään verotarkastustapaan,* mikä on nyt yhtenäisen menettelyn turvaamiseksi kirjattu asetukseen. Uuden säännöksen mukaan verovelvolliselle on tarkastuksen kuluessa mm. selvitettävä tarkastuksessa esiin tulleet seikat sekä tarvittaessa annettava verotusta koskevaa opastusta ja neuvontaa. Opastus ja neuvonta voi käsittää esim. ohjeita tarvittavan lisäselvityksen hankkimisesta, näyttövelvollisuudesta sekä muutoksenhakuoikeuden käyttämisestä. Verotarkastuksen vaiheisiin kuuluvat alkukeskustelu, varsinainen tarkastus ja loppukeskustelu. Ennen verotarkastuskertomuksen valmistumista verovelvolliselle on, mikäli mahdollista, varattava kohtuullisessa määräajassa tilaisuus tulla kuulluksi. Käytännössä kuuleminen toteutetaan siten, että verovelvollinen tutustuu alustavaan tarkastuskertomukseen ja tekee siitä huomautuksensa. Verovelvollisella on oikeus tutustua kaikkeen verotarkastuksen yhteydessä kerättyyn materiaaliin. Verovelvollista kuultaessa on kerrottava, mistä asioista verovelvollisen olisi erityisesti esitettävä selvitystä. Kuulemisen yhteydessä verovelvolliselle annettava informaatio noudattelee samoja periaatteita kuin VerMenL:n yleisen kuulemisvelvollisuutta osoittavan säännöksen kohdalla. Ennen jälkiverotus- tai muita toimenpiteitä verovirasto lähettää lopullisen tarkastuskertomuksen verovelvolliselle. On muistettava, että alustavan verotarkastusker-

---

[37] Uusia menettelyperiaatteita sovelletaan 1.11.1998 alkaen kaikissa verotukseen liittyvissä toimissa eli myös niissä, jotka ovat tulleet vireille ennen lain voimaantuloa 1.7.1998. Ks. HE 53/1998 vp./A 2, s. 4, 5, 8, 9, 12 ja 13, VaVM 20/HE 53/1998 vp./C 2, Andersson: 1998 s. 432, Verohallituksen tiedote 7.1.1999/1/1999, LAVO 2/2000 s. 75, Savolainen–Teperi: 2000 s. 337–349, VerMenL 26 § 5 mom (1998/477) ja lain voimaantulosäännös sekä verohallinnon aineellisen ja menettelyohjauksen kehittämistyöryhmän muistio 15.10.1998 s. 71, jossa ehdotetaan selvitettäväksi, voitaisiinko verovelvolliselle lähettää yksittäistapauksissa perustelumuistio verolipun mukana.

tomuksen johdosta tapahtuva kuuleminen ei korvaa kuulemista verotuspäätöstä tehtäessä. Verotarkastuskertomus on laadittava viivytyksettä ja siitä tulee käydä ilmi mm. tarkastettu aineisto, verotukseen vaikuttavat seikat, tarkastuksella annettu ohjaus, verovelvollisen esittämä selvitys, sovellettavat säännökset sekä tarkastajan tekemät johtopäätökset ja niiden perustelut[38].

Verotarkastusta koskevat säännökset olivat jo vanhastaan korostaneet *materiaalista totuutta* vastaavien verotuspäätösten sekä *oikeudenmukaisuuden* vaatimusta. Asetukseen kirjattiin nyt aikaisemmin hallintokäytäntöön nojautuneet *perustelemista ja verovelvollisen neuvontaa, verovelvolliselle asetettavaa määräaikaa sekä kuulemista koskevat periaatteet*. Lisäksi asetuksesta käy ilmi *puolueettomuuden* vaatimus siten, että verotarkastuskertomukseen on liitettävä tarkastuksessa ilmi käyneiden seikkojen ja todisteiden ohella kaikki verovelvollisen esittämä relevantti aineisto. *Tasapuolisuusperiaatteen* mukaisesti verotarkastuksessa on tarvittaessa tehtävä korjausesityksiä myös verovelvollisen eduksi. Uudet säännökset ovat varsin tärkeitä siksi, että oikein laaditulla verotarkastuskertomuksella on suuri todistusarvo verotusmenettelyssä ja veroprosessissa, minkä lisäksi tällainen tarkastuskertomus helpottaa asian ratkaisevan viranomaisen selvitystyötä. Asian selvittämistä edistää etenkin se, että jo verotarkastuskertomuksessa otetaan kantaa näyttövelvollisuuden jakaantumiseen[39].

4.3.4. Tappioiden vahvistaminen

Säännös, jonka mukaan tappiota ei vahvistettu, jos verovelvollinen ei ollut antanut kehotuksetta veroilmoitusta, kumottiin VerMenL:sta. Tuloverotuksemme historiassa verovelvollisen ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntitapauksia on sanktioitu veronkorotuksen, yleisen rikosoikeudellisen rangaistuksen ja valitusoikeuden sekä tappion vähennysoikeuden menetyksen avulla. Kaksi viimeksi mainittua sanktiomuotoa ovat rajoittaneet todellisen tulon selvittämisen tarvetta. Näin ei ole enää asian laita. Nykyisin veronkorotus toimii lähes poikkeuksetta ainoana ja riittävänä sanktiomahdollisuutena verovelvollisen ilmoitusvelvollisuuden laiminlyöntitapauksissa[40].

---

[38] Verohallituksen tarkastusyksikössä on laadittu hyvän verotarkastustavan ohje 8.2.2000, joka on saatavana myös internetistä osoitteesta http://www.vero.fi. Ohjeen verotarkastuskertomuksen sisältöä koskevassa kohdassa painotetaan, että kertomuksessa on tarkastajan toimenpide-ehdotuksista riippumatta mainittava mm. sellaiset seikat, jotka on tarpeen saattaa asian ratkaisijan, veroasiamiehen tai myöhemmin tarkastusta suorittavan henkilön tietoon verovelvolliselle mahdollisesti syntyvän luottamuksensuojan takia. Ks. lisäksi verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio VM TM 1997/36 s. 23, 29, 44–48, 51, 52, 54–57, verohallinnon aineellisen ja menettelyohjauksen kehittämistyöryhmän muistio 15.10.1998 s. 30, 31 ja 39, Andersson: 1998 s. 432 ja 433, Myrsky–Linnakangas: 2000 s. 59–63, Savolainen–Teperi: 2000 s. 209–211, 221–224, 237–251 sekä Ryynänen: 2000 s. 34 ja 35.

[39] Ks. verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio VM TM 1997/36 s. 8 ja Ryynänen: 2000 s. 70 ja 71.

[40] Ks. HE 53/1998 vp./A 2, s. 9 sekä VerMenL 26a § 3 mom (1998/477). Vrt. lainmuutoksella kumottu VerMenL 33 § (1995/1558).

4.3.5. Erityiset verotusmuodot

4.3.5.1. Arvioverotus

Arvioverotuksen edellytysten toteennäyttäminen kuuluu veroviranomaiselle. Etenkin vertailuarvioon perustuvassa verotuksessa luotettavan näytön saaminen on käytännössä varsin vaikeaa. Vertailuarvion toimittamisen katsottiin oikeuskäytännössä usein edellyttävän vertailutietojen lisäksi näyttöä muusta epäluotettavuudesta. On muistettava, että verovelvollisen on usein lähes mahdotonta esittää vastanäyttöä siitä, että vertailuarvion edellytyksiä ei ole olemassa tai että tuloa ei ole kertynyt veroviranomaisen väittämää määrää. Verovelvollista ei voida velvoittaa näyttämään negatiivisen seikan olemassaoloa. Verotuksen oikeusturvatyöryhmän ehdotusten perusteella vertailuarvion toimittamisen *näyttökynnystä kiristettiin* aiempaan verrattuna. Enää ei riitä, että verovelvollisen ilmoittama tulo on muihin vastaavissa olosuhteissa toimiviin verovelvollisiin verrattuna ilmeisesti liian vähäinen. Vertailuarvion toimittaminen edellyttää nyt lisäksi sitä, että verovelvollisen voidaan perustellusti epäillä salaavan tulojaan. Sen seikan selvittäminen, milloin näyttökynnys on yksittäistapauksessa ylitetty, saattaa tuottaa hankaluuksia, koska käytettävissä ei ole uusia todistuskeinoja. Näyttökynnys ylittyy helposti esim. tapauksessa, jossa osa myynnistä tai tavaraostoista voidaan osoittaa jätetyn kirjanpidon ulkopuolelle. Verovelvolliselle on, jos mahdollista, osoitettava verotuksen perusteena käytettävät vertailutiedot. Mikäli vertailutietoja ei voida esittää esim. salassapitosäännösten johdosta, on syy siihen mainittava. Uudistus antaa verovelvolliselle aiempaan verrattuna paremman mahdollisuuden esittää vastanäyttöä, mikä lisää asianosaistoimintoisuutta[41].

4.3.5.2. Peitelty osingonjako

Tuloverotusjärjestelmäämme on vuoden 1943 tulo- ja omaisuusverolaista (1943/888) alkaen sisältynyt peiteltyä osingonjakoa koskeva säännös, jonka tarkoitus oli alunperin turvata osakeyhtiön jakaman voiton kahdenkertainen verotus. Vuoden 1990 alussa yhtiöveron hyvitysjärjestelmään siirryttäessä kahdenkertaisesta verotuksesta luovuttiin, tosin vain avoimen voitonjaon osalta. Peitellyn osingonjaon verotus oli muodostunut hyvin ankaraksi, mikä johtui kahdenkertaisen verotuksen lisäksi mm. siitä, että peitellyn osingonjaon verotus tapahtui usein jälkiverotuksin. Tällöin verovelvollisen maksettavaksi määrätään säännönmukaisesti veronkorotus ja veronlisäys. Havaittujen epäkohtien poistamiseksi peiteltyä osingonjakoa koskevaa VerMenL:n säännöstä muutettiin 26.6.1998/470 annetulla lailla. Samassa yhteydessä muutettiin tuloverolakia sekä yhtiöveron hyvityk-

[41] Ks. HE 53/1998 vp./A 2, s. 5, 9 ja 13, Tikka–Nykänen, syyskuu 1998, s. 29:5 ja 6, Savolainen–Teperi: 2000 s. 362–364, Ryynänen: 2000 s. 180 ja 181 sekä VerMenL 27 § (1998/477).

sestä annettua lakia. Tämän tutkimuksen kannalta riittävää on arvioida, onko uusi peiteltyä osinkoa koskevan VerMenL:n säännös muuttanut asianosaisten näyttövelvollisuutta tai viranomaisaloitteisuuden astetta[42].

Uusi VerMenL:n 29 §:n 1 momentti kuuluu seuraavasti: ”Peitellyllä osingolla tarkoitetaan rahanarvoista etuutta, jonka osakeyhtiö antaa osakkaansa tai tämän omaisen hyväksi osakkuusaseman perusteella tavallisesta olennaisesti poikkeavan hinnoittelun johdosta tai vastikkeetta.” Peitellyn osingon määrittelyssä on luovuttu aikaisemmista esimerkkiluetteloista ja tyydytty vain toteamaan, että kyseessä on rahanarvoinen etuus. Lisäksi säännöksen sanamuotoa on tiivistetty siten, että siinä ei enää luetella erikseen kyseeseen tulevia osakkaan omaisia. Näiden muutosten tarkoituksena ei ole muuttaa peitellyn osingon soveltamisalaa tai peitellyn osingon saajien piiriä. Peitellyn osingon saajana saattaa vanhaan tapaan tulla kyseeseen myös osakkaan hallitsema yhtymä tai toinen yhteisö. Uusi sanamuoto painottaa aikaisemmasta poiketen, että peitelty osinko koskee nimenomaan osakkuusaseman perusteella saatuja rahanarvoisia etuuksia. Peitellyn osingon veroseuraamukset kohdistetaan siten osakkaaseen eikä esim. omaiseen. Uusi sanamuoto supistaa jossain määrin peitellyn osingon soveltamisalaa esim. palkanluonteisten etuuksien kohdalla, jotka voidaan aiempaa helpommin tulkita saaduiksi työsuhteen eikä osakkuusaseman perusteella. Osakkaaseen voidaan rinnastaa entinen osakas ja osakeyhtiölain uusien säännösten mukainen etuosakkeiden omistaja, mutta ei sitä vastoin pääomalainan, vaihtovelkakirjalainan tai optiolainan antajaa eikä optio-oikeuden haltijaa. Osakeyhtiön ja sen osakkaan ohella peiteltyä osinkoa koskevia säännöksiä voidaan soveltaa myös muuhun yhteisöön ja sen osakkaaseen tai jäseneen. Varsinkin tilanteissa, joissa käypää hintaa ei voida yksiselitteisesti määrätä, edellä tarkoitetun hinnoittelupoikkeaman tulee olla riittävän olennainen. Markkinaehtoperiaatteen vastaisuutta arvioidaan *objektiivisin kriteerein*. Peitelty osinko voi edellä tarkoitetuissa tapauksissa tulla kyseeseen, kuten ennenkin, myös tahattomissa hinnoitteluvirheissä osapuolten tarkoituksesta riippumatta[43].

---

[42] VerMenL:n 29 §:n otsikko oli aikaisemmin ollut ”Peitelty osingonjako”. Nyt otsikko on muutettu muotoon ”Peitelty osinko”. Verovelvollisen kannalta ehkä tärkein muutos on toteutettu siten, että peitellyn osingonjaon kahdenkertainen verotus on poistettu liittämällä yhtiöveron hyvitys peiteltyyn osinkoon. Luonnollisen henkilön ja kuolinpesän saama peitelty osinko on säilynyt ansiotulona. Peitellyn osingon jakaminen saattaa vanhaan tapaan aiheuttaa yhtiölle täydennysverovelvollisuuden. Ks. lisäksi HE 26/1998 vp./A 1, s. 1–5, TVL 62 § 2 mom (1995/1565), YHL 6 § 2 mom (1996/925), VerMenL 29 § 6 mom (1998/470) sekä lainmuutokset (1998/471 ja 472).

[43] VerMenL:n muutos ei tuonut periaatteellista muutosta osakaslainoista johtuvan peitellyn osingon verokohtelun osalta. Tilanne kuitenkin muuttui olennaisesti, koska tuloverolakiin lisättiin uudet 53a ja 54c §:t (1998/475). Tämän jälkeen osakaslaina voidaan eräin edellytyksin verottaa pääomatulona. Vaikka pääomatulona verotetusta osakaslainasta ei maksettaisi korkoa, ei korkoedusta kerry peiteltyä osinkoa. Ks. HE 26/1998 vp./A 1, s. 5–8 ja 10, VerMenL 29 § 5 mom (1998/470), Tikka–Nykänen, marraskuu 1999, s. 26:2, Mattila: 1999 s. 6–8 ja 11, Wikström: 1999 s. 85–88, 91 ja 92 sekä Myrsky–Linnakangas: 2000 s. 78–80. Ryynäsen käsityksen mukaan peitellyn osingon tapauksissa voidaan joutua arvioimaan myös subjektiivisia tekijöitä. Veronkiertotapauksissa mm. vaihtovelkakirjalainan antajaa voidaan verottaa peitellystä osingosta. Ks. Ryynänen: 1996 s. 217–222 ja 279–285 sekä vrt. Henkilöverotuksen käsikirja, tammikuu 2000, s. 17:39.

Uusi VerMenL:n 29 §:n 2 momentti kuuluu seuraavasti: ”Peitellyllä osingolla tarkoitetaan myös omia osakkeita hankkimalla tai lunastamalla taikka osakepääomaa, vararahastoa tai ylikurssirahastoa alentamalla osingosta menevän veron välttämiseksi jaettuja varoja.” Aikaisemmin vastaavassa lainkohdassa oli mainittu ainoastaan omia osakkeita lunastamalla ja osakepääomaa alentamalla osingosta menevän veron välttämiseksi jaetut varat. Lainkohdan soveltamisedellytykset täyttyvät, mikäli kyetään osoittamaan, että varoja on jaettu tarkoituksella välttää osingosta maksettava vero. Säännöksen soveltaminen edellyttää siten vanhaan tapaan *subjektiivisen tekijän* toteamista eli sitä, että kyetään osoittamaan veron välttämistarkoitus. Se voi liittyä yhtä hyvin osakkaan kuin yhtiönkin verotukseen[44].

Peitellyn osingon tapauksissa korjaus voidaan suorittaa, kuten ennenkin, sekä yhtiön että osakkaan verotuksessa. Yhtiön verotuksessa on meneteltävä edellä 1 momentissa tarkoitetuissa tapauksissa, niin kuin olisi käytetty käypää hintaa ja osakkaan veronalaiseksi tuloksi katsottava käyvän hinnan ja käytetyn hinnan erotus. Säännös selkeytti vanhaa käytäntöä sikäli, että etuuden arvostamisen lähtökohdaksi tuli sekä yhtiön että osakkaan verotuksessa käypä arvo eli todennäköinen luovutushinta. Edellä 2 momentissa tarkoitetuissa tapauksissa peitellyn osingon määrä arvioidaan yhtiön suorittaman määrän ja osakkaan pääomasijoituksen erotuksen perusteella. Sijoitetun pääoman palauttamista ei siten voida katsoa osakkaan veronalaiseksi tuloksi. Peitellyn osingon verotus voi tulla kyseeseen vain, jos on *ilmeistä,* että yhtiö on jakanut 1 momentissa tarkoitettua peiteltyä osinkoa, tai jos varojen jakaminen 2 momentissa tarkoitetussa muodossa on ilmeisesti tapahtunut osingosta menevän veron välttämiseksi. Näin ollen verotuksen toimittajalle ja veronsaajien etua veroprosessissa valvoville viranomaisille kuuluu edelleen ensisijainen näyttövelvollisuus[45].

---

[44] VerMenL:a uudistettaessa varauduttiin jo siihen, että peiteltyä osingonjakoa koskevia säännöksiä jouduttaisiin tulevaisuudessa ehkä muuttamaan omien osakkeiden hankkimista koskevien osakeyhtiölain uusien säännösten vuoksi. Valtiovarainministeriön asettama työryhmä oli VerMenL:n uudistusta valmistellessaan esittänyt, että omien osakkeiden hankkiminen olisi katsottava yhtiön verotuksessa voitonjaoksi. Ks. HE 26/1998 vp./A 1, s. 5, 6 ja 8, Ryynänen: 1996 s. 282, Mattila: 1999 s. 4, 5 ja 8 sekä Wikström: 1999 s. 88 ja 89. Vrt. VerMenL 29 § 2 mom (1995/1558).

[45] Muun muassa peitellyn osingon tapauksissa käytettyä hinnoittelua voidaan joutua oikaisemaan myöhemmän verovuoden verotukseen vaikuttavalla tavalla. VerMenL:a muutettiin siten, että veronkorotus voidaan tällaisissa tapauksissa aikaisemman oikeuskäytännön mukaisesti määrätä jo sinä vuonna, kun verotusta muutetaan verotettavaa tuloa myöhempänä verovuotena lisäävällä tavalla. Ks. HE 26/1998 vp./A 1, s. 6 ja 8–10, Mattila: 1999 s. 9–12, Andersson: 1998 s. 434, Savolainen–Teperi: 2000 s. 291–294, Niskakangas, marraskuu 2000, s. 19:13 ja VerMenL 29 § 3 ja 4 mom (1998/470) sekä 32 § 3 mom (1998/477).

4.3.6. Verotuksen muuttaminen viranomaisen aloitteesta

4.3.6.1. Veronoikaisumenettely

Verotusmenettely on yhä kasvavassa määrin sivullisilta saatavien tietojen varassa. VerMenL:ssa ei alunperin riittävästi varauduttu sellaisiin tilanteisiin, joissa sivullisilta saatavissa tiedoissa esiintyy virheellisyyksiä. Tämän vuoksi VerMenL:a muutettiin siten, että veronoikaisu verovelvollisen vahingoksi voidaan toteuttaa silloinkin, kun verotus on perustunut sivulliselta saatuihin virheellisiin tai puutteellisiin tietoihin ja verovelvolliselle on tämän johdosta jäänyt panematta säädetty vero hänen sitä aiheuttamattaan. Sivullisen antamat tiedot ovat puutteellisia mm. silloin, kun ne saapuvat vasta verotuksen toimittamisen jälkeen. Mikäli verovelvollinen jättää tietoisesti korjaamatta sivulliselta saadun virheellisen tiedon, voidaan asiassa toimittaa jälkiverotus normaaliin tapaan[46].

4.3.6.2. Jälkiverotus

Verotuksen oikeusturvatyöryhmän mietinnön pohjalta VerMenL:n jälkiverotussäännöstä täydennettiin siten, että vähäiset tulomäärät voidaan jälkiverottaa sen vuoden tulona, jonka verotus on tulot havaittaessa kesken. Siirtomenettely ei voi koskea varallisuutta. Siirtomenettelyssä verolle ei lasketa veronlisäystä, mutta veronkorotus voidaan määrätä normaaliin tapaan. Siirrettävä tulo voi koostua useammaltakin eri verovuodelta kertyvistä lisäyksistä, kunhan niiden yhteismäärä alittaa asetuksella tarkemmin säädettävän rajan. Veronlisäyksen poistumisesta huolimatta siirto voi progression kohoamisen vuoksi olla verovelvolliselle epäedullinenkin vaihtoehto. Tällöin verotuksen kiristyminen voidaan ottaa huomioon veronkorotuksen määrässä tai verotus voidaan vaihtoehtoisesti toimittaa normaalina jälkiverotuksena. Verovelvollisella ei kuitenkaan ole ehdotonta oikeutta vaatia verotuksen toimittamista normaalina jälkiverotuksena. Toisaalta veroviranomaisella ei ole velvollisuutta laatia tarkkoja vertailulaskelmia siitä, kumpi vaihtoehto on verovelvolliselle edullisempi. Uudistuksen jälkeenkin on mahdollista jättää jälkiverotus, veronoikaisu tai seurannaismuutos kokonaan toimittamatta[47].

---

[46] KHO oli ratkaisussaan 1996 B 537 katsonut, ettei verovelvollisen vahingoksi tehtävä veronoikaisu ollut mahdollinen tilanteessa, jossa verotus perustui metsälautakunnalta ATK-suorasiirtona saatuun, 2 A -lomakkeelle siirrettyyn lausuntoon ja todistukseen, joiden sisältö oli lääninveroviraston tarkastuksessa todettu paikkansa pitämättömäksi. Verovelvollinen oli palauttanut lomakkeen allekirjoitettuna, muttei ollut mitä ilmeisimmin tiedostanut lomakkeen virheellistä sisältöä. Näin ollen ainoaksi keinoksi saada verotus ajoissa oikaistuksi olisi jäänyt veroasiamiehen tekemä oikaisuvaatimus. Käytännössä virheet havaitaan usein vasta veroasiamiehen oikaisuvaatimukselle varatun määräajan päätyttyä, minkä vuoksi virheet uhkasivat jäädä pysyviksi. Ks. lisäksi HE 53/1998 vp./A 2, s. 5, 6 ja 13 sekä VerMenL 56 § (1998/477).

[47] VerMenA (1998/763) 8 §:n mukaan lisäys voidaan tehdä sen verovuoden tuloon, jolta toimitettava verotus ei ole päättynyt, jos jälkiverotuksen yhteydessä lisättävän tulon yhteismäärä on luonnollisella

4.3.7. Muutoksenhakuaika

Eri verovelvollisten verotus päättyy eri aikoina sen mukaan kuin verohallitus asiasta päättää. Yhteisöjen ja yhteisetuuksien osalta verohallitus määräsi näiden verotuksen päättyväksi 10 kuukauden kuluttua tilikauden päättymiskuukauden lopusta lukien. Veronsaajien 6 kuukauden muutoksenhakuaika puolestaan laskettiin verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta lukien. Tämän vuoksi muutoksenhakuaika saattoi vaihdella kuudesta kuukaudesta aina lähes puoleentoista vuoteen. Veronsaajien muutoksenhakuun varattu aika yhtenäistettiin tämän vuoksi siten, että se on sekä oikaisuvaatimusta tehtäessä että lääninoikeuteen valitettaessa kahdeksan kuukautta verovelvollisen verotuksen päättymisestä. Verovelvollisen tai muun muutoksenhakuun oikeutetun on edelleen tehtävä oikaisuvaatimus tai valitus viiden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta. Verotuksen muutos- tai oikaisutapauksissa veronsaajille ja verovelvolliselle on varattu yleisen muutoksenhakuajan lisäksi erityinen 60 päivän muutoksenhakuaika, mikä veronsaajien osalta lasketaan päätöksen tekemisestä ja verovelvollisen osalta päätöksen tiedoksi saannista. Hallintokäytännössä oli syntynyt epäselvyyttä siitä, mistä ajankohdasta verovelvollisen 60 päivän määräaika laskettiin. Tämän vuoksi ja verohallinnon kustannusten säästämiseksi VerMenL:iin lisättiin säännökset, joiden mukaan verotuksen muutos- tai oikaisupäätös voidaan antaa tiedoksi saantitodistusmenettelyä käyttämättä, jolloin se katsotaan saadun tiedoksi seitsemäntenä päivänä sen jälkeen, kun päätös on annettu postin kuljetettavaksi, jollei muuta näytetä. Tällainen menettely edellyttää, että asiakirjaan merkitään postiinjättöpäivä. Uudistuksesta huolimatta on suositeltavaa, että aivan muutoksenhakuajan lopussa tehdyt päätökset annettaisiin tiedoksi saantitodistusmenettelyä apuna käyttäen. Tällöin vältytään näyttöongelmilta sellaisissa tapauksissa, joissa verovelvollinen kiistää tiedoksisaannin tapahtuneen[48].

henkilöllä tai erillisenä verovelvollisena verotettavalla kuolinpesällä 10.000 markkaa ja muulla verovelvollisella 20.000 markkaa pienempi. Ks. lisäksi verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio VM TM 1997/36 s. 71 ja 72, HE 53/1998 vp./A 2, s. 9, 10 ja 13, Savolainen–Teperi: 2000 s. 96–98, VerMenL 57a (1998/477), 58 ja 75 § (1998/505).

[48] Ks. verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio VM TM 1997/36 s. 79, VeroHp yhteisöjen ja yhteisetuuksien verotuksen päättymisajankohdasta (1997/345), HE 15/1998 vp./A 1, s. 5 ja 6, Savolainen–Teperi: 2000 s. 408 sekä VerMenL 64 ja 67 § (1998/505). Vrt. uusi VeroHp (1998/1150).

4.4. YHTEENVETO

Tarkasteltavana ajanjaksona lääninverovirastojen virka-alueet irrotettiin läänijaosta ja lääninverovirastot muutettiin verovirastoiksi. Verovirastoissa on havaittavissa eri yksiköiden välillä kasvavaa erikoistumista etenkin yritysverotuksessa. Suuryritysten verotus on keskitetty valtakunnalliseen Konserniverokeskukseen. Muutosten myötä olemme siirtymässä aikakauteen, jossa verotuksen toimittamisen läheisyysperiaate koskee vain tavallisia palkansaajia. Monimutkaistuva verotus ja hallinnon tehokkuusvaatimus edellyttävät riittävän suurien ja asiantuntevien yksiköiden luomista. Paikallistuntemus on jäämässä toissijaiseen asemaan, mikä voi eräissä tapauksissa hankaloittaa tosiseikkojen selvittämistä.

Verotuksen oikaisulautakunnat ovat vakiinnuttaneet asemansa ensi asteen muutoksenhakueliminä. Ne ovat merkittävästi vähentäneet hallinto-oikeuksissa käsiteltävien verovalitusasioiden määrää. Näin mitattuna puuttuvien tosiseikkojen selvittämisen painopiste on siirtynyt hallinto-oikeuksista verotuksen oikaisulautakuntiin. Oikaisulautakuntien kehittämisessä verovelvollisten oikeusturvan vaatimus on voimistunut hallinnollisen tarkoituksenmukaisuuden vaatimuksen kustannuksella[49]. Tästä kehityssuunnasta poikkeuksen muodostaa oikaisulautakunnan supistetun kokoonpanon käyttöönotto.

Uusilla säännöksillä on korostettu oikaisulautakuntien muusta verohallinnosta erillistä asemaa: Lautakuntien puolueettomuutta on pyritty lisäämään siirtämällä puheenjohtajien ja jäsenten nimittämisvalta verovirastoilta ja kunnanvaltuustoilta verohallitukselle. Oikaisulautakuntien puheenjohtajiksi voidaan nyt nimittää kokonaan verohallinnon ulkopuolisiakin henkilöitä. Oikaisulautakunnan puheenjohtaja tai jäsen ei voi käsitellä asiaa oikaisulautakunnassa, mikäli hän on ottanut osaa verotuspäätöksen tekemiseen. Veronsaajien ja veronmaksajien edustus on turvattu lautakunnissa tasapuolisesti. Siirryttäessä yleiseen valituslupajärjestelmään meille syntyi tarve kehittää ensi asteen muutoksenhakujärjestelmää. Muutoksenhakujärjestelmämme on säilynyt kolmiportaisena ja sen ensimmäinen aste on ainakin toistaiseksi hallintoviranomainen. Verotuksen oikaisulautakunnat ovat nyttemmin jossain määrin saaneet hallintotuomioistuimia muistuttavia piirteitä.

Asianosaisten muodollista yhdenvertaisuutta on lisätty poistamalla veroasiamiehiltä suoraan verovelvolliseen kohdistuva tiedonsaanti- ja verotarkastusoikeus. Toteutettu muutos ei kuitenkaan merkittävästi lisää osapuolten tiedollista eriarvoisuutta, koska veroasiamiehet voivat tämän jälkeenkin pyytää toimivaltaista viranomaista suorittamaan verotarkastuksen tai hankkimaan verovelvolliselta verotusta tai muutoksenhakua varten tarpeellisia tietoja. Veroasiamiehet voivat luonnollisesti myös itse pyytää verovelvollisilta tietoja, mutta veroasiamiesten käytössä ei enää ole pakotteita verovelvollisten laiminlyöntitapausten varalle.

Verotarkastusta koskevat säännökset olivat jo vanhastaan korostaneet materiaa-

---

[49] Vrt. Puronen: 1999 s. 14, 15, 20, 22 ja 23 sekä Puronen: 2000 s. 579, 583, 584 ja 586.

lista totuutta vastaavien verotuspäätösten sekä oikeudenmukaisuuden vaatimusta. VerMenA:een (1998/763) on kirjattu aiemmin hallintokäytäntöön perustunut osapuolten yhdenvertaisuus- ja objektiivisuusperiaate asiaa selvitettäessä. Verotarkastuskertomuksesta tulee käydä ilmi mm. tarkastettu aineisto, tarkastuksessa ilmi käyneet verotukseen vaikuttavat seikat sekä kaikki verovelvollisen esittämä, tämän näkemyksiä tukeva selvitys.

VerMenL 26 §:n kuulemisvelvollisuutta osoittavan erityissäännöksen sisältöä on nyt tiukennettu siten, että verovelvollista on aina kuultava, jos verotusta toimitettaessa poiketaan olennaisesti verovelvollisen antamasta veroilmoituksesta tai jos viranomainen muuttaa verotusta veronoikaisuin tai jälkiverotuksin verovelvollisen vahingoksi. Verotarkastusten osalta jo vanhastaan noudatettu kuulemisvelvollisuus on kirjattu VerMenA:een. Tämän mukaan verovelvolliselle on ennen verotarkastuskertomuksen valmistumista varattava tilaisuus tulla kuulluksi, jos se on mahdollista.

VerMenL:n perusteluvelvollisuutta osoittava säännös on jossain määrin tiukentanut aiemmin HMenL:iin nojannutta perustelukäytäntöä. Verotuspäätös on aina perusteltava, jos siinä poiketaan verovelvollisen antamasta veroilmoituksesta tai jos viranomainen muuttaa verotusta veronoikaisuin tai jälkiverotuksin verovelvollisen vahingoksi. Päätös voidaan tosin jättää perustelematta silloin, kun perusteleminen on ilmeisen tarpeetonta. Perustelut voidaan jälkiverotus- ja veronoikaisutapauksia lukuun ottamatta tehdä vanhaan tapaan verotusasiakirjoihin ja niiden liitteisiin, joihin verovelvollisella on oikeus tutustua. VerMenA:een kirjatut verotarkastuskertomuksen sisältövaatimukset käsittävät mm. sovellettavat säännökset sekä tarkastajan tekemät johtopäätökset ja niiden perustelut.

VerMenL:ssa ja VerMenA:ssa on painotettu kaiken käytettävissä olevan selvityksen hankkimisen sekä materiaalista totuutta vastaavien verotuspäätösten tärkeyttä. VerMenL:n asian selvitysvelvollisuuden jakautumista koskeva säännös ei ole muuttanut perusasetelmaa, jonka mukaan selvitysvastuu kuuluu viime kädessä veroviranomaiselle. Uusi säännös tähdentää osapuolille sitä, että molempien on mahdollisuuksiensa mukaan osallistuttava selvitysprosessiin. Näin ollen verotusmenettelyssä ei voida yleensä puhua todistustaakan jakoa koskevista säännöksistä perinteisessä merkityksessä. Verovelvolliselle voidaan asettaa näyttövelvollisuus mm. sellaisissa tilanteissa, joissa verovelvollisen suorittaman oikeustoimen toinen osapuoli ei asu Suomessa tai tällä ei ole maassamme kotipaikkaa.

Luottamuksensuoja sisältää oletuksen hallintopäätösten pätevyydestä ja pysyvyydestä. Meillä ensimmäiset merkit luottamuksensuojasta olivat nähtävissä jo 1930-luvulla jälkiverotusta ja veronoikaisua koskevassa, syy-yhteyden vaatimukseen liittyvässä oikeuskäytännössä. VerMenL:iin on nyt lisätty tästä erillinen luottamuksensuojaa koskeva säännös. Vilpittömässä mielessä olleen ja veroviranomaisen noudattaman käytännön tai tämän antamien ohjeiden mukaisesti toimineen verovelvollisen luottamusta voidaan suojata tulkinnanvaraisissa tai epäselvissä tapauksissa. Luottamusperiaate asettaa viranomaiselle tietynasteisen huolellisuusvelvolli-

suuden tutkinnassa, koska verovelvollisen luottamusta on suojattava siitä riippumatta, että asia on ratkaistu puutteellisten selvitysten perusteella.

VerMenL:iin on lisätty HMenL:iin nähden ensisijaiset määräykset selvitys- tai vastinemenettelyssä asetettavasta kohtuullisesta määräajasta sekä verovelvolliselle tässä yhteydessä annettavasta informaatiosta. HMenL:n informointivelvollisuutta koskevan säännöksen sanamuoto on VerMenL:n määräykseen verrattuna ehdottomampi. Verotarkastuksen yhteydessä tapahtuva verovelvollisen neuvonta oli aikaisemmin perustunut lähinnä HMenL:n yleissäännökseen. Nyt VerMenA:een on lisätty omat erityissäännöksensä tarkastuksen kuluessa annettavasta verovelvollisen selvitysvelvollisuutta, tarkastusta ja jatkotoimenpiteitä koskevasta informaatiosta sekä verotusta koskevasta opastuksesta ja neuvonnasta. Tarkastuksella annettu ohjaus on merkittävä verotarkastuskertomukseen.

Säännös, jonka mukaan tappiota ei vahvisteta, jos verovelvollinen ei ole antanut kehotuksetta veroilmoitusta, kumottiin VerMenL:sta. Verotuksen oikeusturvatyöryhmän ehdotusten perusteella vertailuarvion toimittamisen näyttökynnystä on kiristetty. Enää ei riitä, että veronsaaja kykenee osoittamaan verovelvollisen tulon olevan muihin vastaavissa olosuhteissa toimiviin verovelvollisiin verrattuna ilmeisesti liian vähäinen. Veronsaajan on lisäksi kyettävä osoittamaan, että verovelvollisen voidaan perustellusti epäillä salaavan tulojaan. Verovelvolliselle on tällöin, jos mahdollista, osoitettava verotuksen perusteena käytettävät vertailutiedot. Peitellyn osingon soveltamisala ja peitellyn osingon saajien piiri ovat säilyneet vähäisiä poikkeuksia lukuun ottamatta ennallaan. Peitellyn osingon verotus edellyttää aikaisempaan tapaan, että peitellyn osingon olemassaolo on ilmeistä. Näin ollen verotuksen toimittajalle ja veronsaajien etua veroprosessissa valvoville viranomaisille kuuluu edelleen ensisijainen näyttövelvollisuus.

Verotusmenettely rakentuu yhä enenevässä määrin sivullisilta saatujen tietojen varaan. Tämän vuoksi VerMenL:a muutettiin siten, että veronoikaisu verovelvollisen vahingoksi voidaan toteuttaa silloinkin, kun verotus on perustunut sivulliselta saatuihin virheellisiin tai puutteellisiin tietoihin ja verovelvolliselle on tämän johdosta jäänyt panematta säädetty vero hänen sitä aiheuttamattaan. Verotuksen oikeusturvatyöryhmän mietinnön pohjalta VerMenL:n jälkiverotussäännöstä täydennettiin siten, että vähäiset tulomäärät voidaan jälkiverottaa sen vuoden tulona, jonka verotus on tulot havaittaessa kesken.

Vielä verotuslain aikana asian selvittämisvelvollisuutta osoittanut 55 §:n säännös rakentui pelkästään oikeudenmukaisuus- ja puolueettomuusperiaatteiden varaan. Näitä täydentävien HMenL:n periaatteiden käyttämistä rajoitti se seikka, että yleistä hallintomenettelyä ohjaavat periaatteet eivät kaikilta osin soveltuneet verotusmenettelyyn. Näin ollen verotusmenettelyssä sovellettavien yleisten periaatteiden sisältö oli pitkään jossain määrin epäselvä. Vuonna 1995 toteutettu perusoikeusuudistus edellytti verotusmenettelyssä noudatettavien oikeussuojaperiaatteiden merkityksen täsmentämistä. VerMenL:iin ja VerMenA:een kirjatut asian selvittämistä ja selvityskeinojen käyttämistä ohjaavat oikeussuojaperiaatteet ovat lisänneet nii-

den painoarvoa verotusmenettelyssä. VerMenL:n ja VerMenA:n muutokset vahvistavat kehitystrendiä, jonka mukaan oikeudenmukaisuus- ja puolueettomuusperiaatteiden rinnalle on kasvamassa joukko muita periaatteita. *Periaatteiden keskinäinen painoarvo on punnittava kussakin ratkaisutilanteessa erikseen*. Yksittäiset veroasiat ja jopa niiden yksittäiset osatekijät edellyttävät nykyisin hyvin eriasteista viranomaisaloitteisuutta ja erilaisten selvitys- tai aktivointikeinojen käyttämistä. Toisaalta asian selvittämisvelvollisuudesta on hyvin vaikeata antaa eksakteja ja yleispäteviä sääntöjä. Tällöin viranomaisen kasvavaa harkintavaltaa on kontrolloitava useiden eri oikeussuojaperiaatteiden avulla, joita ei ole lueteltu laissa tyhjentävästi[50] .

[50] Vrt. Myrsky–Linnakangas: 2000 s. 44–46.

V VIRALLISPERIAATTEEN KEHITYS ALEMMANASTEISESSA HALLINTOLAINKÄYTÖSSÄ

1. Virallisperiaate kehittyy osana maaherrojen lainkäyttötoimintaa

1.1. MAAHERROJEN JOHTOSÄÄNTÖ VUODELTA 1734

Edellä esitetystä voidaan havaita, että tuloverotusta koskevat jatkovalitukset keskittyivät tuloverotuksen alkuaikoina pitkälti kuvernöörien ja myöhemmin maaherrojen ratkaistaviksi[1]. Tätä prosessin vaihetta koskevat määräykset olivat varsin niukkoja asianomaisissa tuloverosäännöksissä. Nyt on selvitettävä, löytyikö virallisperiaatetta osoittavia määräyksiä kyseisten säännösten ulkopuolelta. Tuloverotuksen alkuaikoina lääninhallitusten, kuvernöörien ja myöhemmin maaherrojen virkatoimintaa sääntеli kuninkaan maaherroille vuonna 1734 antama johtosääntö[2].

> Suomen irtauduttua Ruotsin vallan alaisuudesta ja siirryttyä autonomisena valtiona keisarillisen Venäjän yhteyteen vuonna 1809, Suomessa sijainnut hallintokoneisto ja sen soveltamat säännökset pysyivät lähes ennallaan. Tämä oli selitettävissä sillä, että Ruotsin vallan ajalta peräisin olevat säännökset takasivat suuren vallan valtionpäämiehelle, mikä sopi erinomaisesti silloiselle Venäjän keisarille Aleksanteri I:lle. Maaherrojen tehtävät eivät vallanvaihdon seurauksena muuttuneet juuri lainkaan ja niiden soveltamat säännökset periytyivät Ruotsin vallan ajalta[3].

Vuoden 1734 johtosäännön mukaan maaherran tuli kaikin tavoin edistää valtion parasta ja toimia hallitsijan edustajana läänissään. Maaherran oli noudatettava toimissaan *puolueettomuutta* sekä valvottava, että viranomaiset ja hallintoalamaiset

---

[1] Alunperin esiintynyt käskynhaltija -nimike (ståthållare) kuvasi hyvin sitä, että kuningas nimitti edustajansa lääniin valvomaan keskushallinnon etuja. Maaherra -nimike tavataan jo 1580 -luvulta, jolloin se saattoi korvata käskynhaltija -nimikkeen. Maaherra -nimike otettiin virallisesti käyttöön vasta vuoden 1634 hallitusmuodossa. Maaherra -nimike muutettiin meillä kuvernööriksi vuonna 1837. Syksyllä 1917 kuvernööri -nimike muutettiin jälleen maaherraksi. Ks. Hermanson: 1898 s. 110, 111 ja 116, Willgren: 1934 s. 38 ja 39, Sörndal: 1937 s. 14, 15 ja 39, Palme: 1960 s. 27, Rautala: 1987 s. 16, 17, 24, 28, Ståhlberg: 1913 s. 29 ja 30, KM 1935:3 s. 16 ja 17, Suomen keskushallinnon historia 1809–1996 s. 347 ja Westerlund: 1993 s. 49, 50, 101 ja 113 ss.

[2] Kongl. Maj:ts Nådige Instruction för Landshöfdingarne i Riket, dat. d. 4 Nov. 1734. Vuoden 1734 johtosääntö muistutti suuresti vuonna 1723 annettua tilapäistä johtosääntöä sekä vuoden 1687 johtosääntöä. Ks. Styffe:1852 s. 336-391 ja Sörndal:1937 s. 79 ja 80. Kuningas antoi alunperin kutakin käskynhaltijaa varten oman johtosäännön. Vuonna 1635 annettua johtosääntöä voidaan eräin varauksin pitää ensimmäisenä yleisenä johtosääntönä, koska se annettiin lähes samanlaisena useille eri maaherroille. Vuoden 1635 johtosäännön korvannut uusi johtosääntö vuodelta 1687 annettiin Kaarle XI:n toimesta. Ks. Sörndal: 1937 s. 43 ja 52 sekä Styffe: 1852 s. 191–217 ja 300–335.

[3] Ks. Ståhlberg: 1913 s. 30, Willgren: 1925 s. 394–396, Willgren: 1934 s. 255 ja 256, Palme: 1960 s. 21 ja 22 sekä Rautala: 1987 s. 77, 78 ja 158.

noudattivat tehtävissään ja toimissaan lakia. Maaherran oli mm. valvottava, että verot kannettiin oikeaan aikaan ja oikean määräisinä[4].

Hallintolainkäyttöasioiden ratkaisuvelvollisuuden kanssa huonosti yhteen sopivalta näyttää ensi silmäykseltä johtosäännön 5 §:n määräys, jonka mukaan maaherrat eivät saaneet osallistua tuomitsemistoimintaan[5]. Johtosäännössä ollut kielto näyttää kuitenkin pääosin kohdistuneen yksityisten välisiin riita-asioihin, jotka kuuluivat yleisten tuomioistuinten ratkaistaviksi. Kielto ei sanottavammin rajoittanut maaherrojen ratkaisuvaltaa sellaisissa asioissa, joissa valtion intressi oli keskeinen[6]. Tämän vuoksi oli ymmärrettävää, että maaherra ratkaisi johtosäännön mukaan mm. kaikki kruununtalonpoikien väliset tilusriidat[7]. OK 10:27:n nojalla maaherralle kuului valta ratkaista selvinä talousasioina mm. verotuksessa sattuneita virheitä. Lainkohdan viimeinen virke (27.4.1868) kuului seuraavasti: ”Kuitenkin on kuninkaan käskynhaltijalla näissä asioissa valta heti oikaista, mitä sopii, ja auttaa kärsinyt oikeuteensa”[8]. Tuloverotusta koskevien valitusten siirtäminen kuvernöörien ratkaistavaksi oli edellä esitetyn nojalla luonnollinen lopputulos.

Tuloverotusta koskevien valitusasioiden käsittelyn kannalta ongelmallista on se, ettei mainittuja valituksia ollut olemassa vuoden 1734 johtosäännön antamisen aikaan. Tuolloin maaherran ratkaistaviksi kuuluneet veroriidat johtuivat mm. veronpanosta ja veronkannosta[9]. Näissä olosuhteissa on varsin ymmärrettävää, että vuoden 1734 johtosääntöön ei sisälly kovinkaan monia uuden asiaryhmän eli tuloverovalitusten käsittelyyn suoraan soveltuvia säännöksiä, minkä vuoksi johtosäännön tulkintaa oli mukautettava uuden asiaryhmän ilmaantuessa.

Vuoden 1734 johtosääntöön ei sisälly suoraan sovellettavissa olevaa määräystä, jonka nojalla maaherra olisi voinut täydentää hänelle lähetettyä aineistoa ennen tuloverotuksesta tehdyn valitusasian ratkaisua. Johtosääntöön kuitenkin sisältyy eräitä määräyksiä, jotka osoittavat sen, että maaherran tuli tarvittaessa, asian laadusta riippuen, hankkia lisäselvitystä ennen asian ratkaisua. Maaherralla oli johtosäännön 5 §:n nojalla *oikeus vaatia tuomioistuimilta pöytäkirjoja ja muita selvityksiä virkatoimiaan varten*. Mikäli johtosäännöstä olisi nimettävä nykyisen hallintolainkäyttölain 33 §:n kantamuoto, on se mielestäni juuri tämä 5 §:n lopussa oleva valtuutus. Tässä tarkoitetut selvitykset olivatkin varmasti tarpeen mm. siksi, koska

---

[4] Vuoden 1734 johtosäännön mukaan maaherra vastasi toimistaan kuninkaan ja keskushallinnon lisäksi valtiosäädyille. Johtosääntö oli laadittu vapauden ajalla, mikä näkyi siinä, että sen mukaan maaherran ei tullut edistää rajoittamatonta yksinvaltiutta. Tässä suhteessa vuoden 1734 johtosääntö oli vastakohta Kaarle XI:n vuonna 1687 antamalle johtosäännölle. Ks. vuoden 1734 johtosäännön 1, 3, 4, 13, 14 , 23, 39 ja 49 §, Kulla: 1978 s. 272 ja 273, Tiihonen: 1985 s. 145 ja Rautala: 1987 s. 20 ja 21.

[5] Vastaavan tyyppinen määräys oli sisältynyt jo vuoden 1634 hallitusmuodon 26 ja 27 §:ään, vuoden 1635 johtosäännön 9 ja 10 §:ään sekä vuoden 1687 johtosäännön 5 §:ään. Ks. Hermanson: 1898 s. 114, 115 ja 331, Sörndal: 1937 s. 288 ja 289, Kulla: 1978 s. 273, 274 ja 276.

[6] Kulla: 1978 s. 278.

[7] Ks. vuoden 1734 johtosäännön 40 § sekä Kulla: 1978 s. 276 ja 281.

[8] Ks. Flintberg: 1801 s. 360–362, Willgren: 1925 s. 387, Willgren: 1934 s. 128, Kulla: 1978 s. 284 ja Rautala 1987 s. 75 sekä 76.

[9] Ks. Kulla: 1978 s. 283 ja 284.

maaherra valvoi johtosäännön 5 ja 6 §:n nojalla tuomioistuinten toimintaa sekä tuomioiden täytäntöönpanoa. Tuloverotuksen alkuaikoina oli lisäksi tavallista, että maaherraa alemmat viranomaiset joutuivat pyytämään toisiltaan lisäselvityksiä maaherran välityksellä. Maaherran oli tarvittaessa maanmittaustoimitusta apuna käyttäen selvitettävä kysymys maatilan oikeasta manttaalista ja luonnosta sekä verosta. Maaherran tutkimus saattoi johtaa manttaalin alennukseen ja siten maaveron huojennukseen. Toisaalta tilan manttaalia ja maaveron määrää saatettiin maaherran aloitteesta korottaa[10].

Johtosäännön 35 §:n mukaan maaherran tuli kruunun omaisuuden hoitoa valvoessaan tarvittaessa toimituttaa *katselmuksia*. Kruununtalonpoikien välisiä tilusriitoja ratkaistessaan maaherra saattoi johtosäännön 40 §:n nojalla vaatia asian ensin kihlakunnanoikeudessa tutkittavaksi, jolloin voitiin kruunun etua valvovan virkamiehen läsnä ollessa kuulustella myös todistajia. *Todistajien kuuleminen* oli mahdollista myös muissa hallintoasioissa[11]. Edellä mainitut esimerkit osoittavat maaherran ratkaisutoiminnan aktiivisen luonteen sekä sen, että maaherran käytössä oli useita asian selvityskeinoja. Nimenomaisten säännösten puuttumisesta huolimatta tarvittavia lisäselvityksiä voitiin myöhemmässä vaiheessa hankkia myös tuloverotusta koskeneissa valitusasioissa.

Muutoin on todettava, että maaherra oli virkatoimissaan velvollinen noudattamaan lakia ja hallinnollisia määräyksiä[12]. Näin ollen maaherra oli velvollinen noudattamaan mm. *OK:n säännöksiä soveltuvin osin*. Vuoden 1734 lain vahvistussanoissa todetaan nimenomaan, ”että tämä laki ei sisällä sitä, mikä kuuluu erittäin asetettuihin tuomioistuimiin taikka koskee talous- ja järjestysasetuksia, joihin olosuhteet vaativat useammin muutoksia tehtäviksi”. Lakikomissiossa noudatettiin periaatetta, jonka mukaan uuteen yleiseen lakiin oli otettava vain yleisissä tuomioistuimissa sovellettavia säännöksiä. Yleisen lainkäytön ja hallintolainkäytön välistä rajaa täsmensi OK 10:26, jossa säädettiin seuraavasti: ”Asiat, jotka koskevat valtakunnan yleistä taloutta, kruunun kaikenlaisia tuloja taikka jonkun virkaa ja palvelusta, ylhäisempää tahi alhaisempaa, ja siinä tehtyä virhettä, olkoot niiden tutkittavat ja tuomittavat, joille kuningas on sellaisen hoidon ja vaarinpidon uskonut, sen mukaan kuin erityisissä säännöissä siitä sanotaan.” Hallinto-oikeudellinen lainkäyttö erotettiin tällä säännöksellä, eräitä poikkeuksia lukuun ottamatta, yleisten tuomioistuinten tehtävistä, jonka jälkeen se tuli hallintoviranomaisten ja erityistuomioistuinten tehtäväksi. Hallintolainkäytön piiriin kuuluvat asiat jäivät kuninkaan antaman erityislainsäädännön, kuten maaherrojen johtosäännön, varaan[13].

OK 10:26:n sisällöstä käy ilmi, ettei OK:n säännöksiä ollut tarkoitettu sellaisinaan sovellettaviksi hallintolainkäytössä. Esimerkiksi tuloverovalitusasioihin anne-

---

[10] Rikostuomioiden ohella myös siviilituomioiden täytäntöönpanovalta siirrettiin lääninhallinnolle vuonna 1669. Ks. johtosäännön 30–32 §, Willgren: 1925 s. 333 ja 334, Sörndal: 1937 s. 53 ja Rautala: 1987 s. 35–38 sekä 76.

[11] Ks. Willgren: 1925 s. 384.

[12] Ks. vuoden 1734 johtosäännön 6, 12–14 ja 43 §.

[13] Ks. Kulla: 1978 s. 280 ja lainvalmistelukunnan mietintö N:o 5/1936 s. 38 ja 39.

tuissa lainkäyttöpäätöksissä niihin kuitenkin viitattiin suoraan. Lisäksi OK:sta johdettuja periaatteita voitiin soveltaa hallintoprosessinkin puolella. Näin ollen esim. OK 24:3:n määräykset *päätösten perustelemisesta* täydensivät johtosääntöä. Menettely valitusasioissa perustui yleensä OK 27:8:ssä *hovioikeuksia varten säädettyyn valitusmenettelyyn*. Tässä oli annettu ohjeita mm. *vastapuolen kuulemisesta*[14]. Oikeudenkäymiskaareen ei eräitä jäljempänä mainittavia poikkeuksia lukuun ottamatta sisältynyt tuloverotuksen alkuaikoina sellaisia viranomaisaloitteista asian selvittämistä koskevia säännöksiä, joista ilmeneviä periaatteita olisi voitu soveltaa veroprosessissa[15].

Vuoden 1734 johtosäännön 43 §:n mukaan maaherran oli otettava vastaan hallintoalamaisten anomuksia ja valituksia sekä käsiteltävä ne[16]. Tätä varten maaherran oli erikseen varattava vastaanottoajat, jolloin hänen tuli olla virkapaikallaan hallintoalamaisten tavattavissa. Vastaanottoajoista oli tiedotettava kuulutuksella. Valituksen johdosta maaherran tuli antaa *kirjallinen päätös,* johon oli tarkkaan merkittävä *valittajan vaatimukset sekä niitä tukevat perusteet*. Maaherran päätöksestä tuli käydä ilmi paitsi ratkaisu myös ne lakeihin ja hallinnollisiin määräyksiin perustuvat syyt, joiden nojalla siihen oli päädytty[17]. Asian selvitys ei ollut määrättyihin todistussääntöihin sidottu, vaan siinä oli noudatettava *vapaata todistusten harkintaa*[18].

Vuoden 1734 johtosäännön mukaan maaherra ei enää voinut tehdä päätöksiään yksin, vaan hänen apunaan toimi johtosäännön 44 §:n nojalla aina joko lääninsihteeri tai lääninkamreeri[19]. Lääninsihteeri piti silmällä lähinnä lääninkansliaa ja lääninkamreeri lääninkonttoria. Johtosäännössä ei vielä tässä vaiheessa ollut mainintaa maaherralle tapahtuvasta esittelystä. *Esittely* lääninhallituksissa muodostui säännölliseksi vuodesta 1752 alkaen, jolloin myös toteutettiin asioiden jako lääninkanslian ja lääninkonttorin välillä. Lääninsihteerin tehtävänä oli signeerata kaikki lääninkansliassa tehdyt päätökset ja vastaavasti lääninkamreerin tehtävänä oli signeerata mm. kollegioihin lähetettävät kertomukset, selonteot ja mietinnöt. Lääninsihteeri saattoi johtosäännön nimenomaisen määräyksen nojalla tehdä muistutuksen maaherran päätöksestä. Lääninkamreerin osalta tällaista nimenomaista säännöstä ei ollut, mutta käytännössä lääninkamreerikin saattoi muistuttaa maaherraa päätöksen lainvastaisuudesta. Muistutusta ei aluksi merkitty asiakirjoihin eikä se

---

[14] Ks. lainvalmistelukunnan mietintö N:o 5/1936 s. 68.

[15] Vuoden 1734 lain vahvistussanoissa todetaan, että tuomarin ja käskynhaltijan on, katsomatta ylhäisyyteen, voimaan, valtaan, sukulaisuuteen, vihaan tahi kateuteen, kenenkään puolta pitämättä, autettava jokainen hänen oikeuteensa. Määräys velvoitti pikemminkin puolueettomuuteen kuin aktiiviseen selonottoon.

[16] Tällainen määräys oli jo vuoden 1635 johtosäännön 28 §:ssä ja vuoden 1687 johtosäännön 45 §:ssä. Ks. Styffe: 1852 s. 207, 208, 385 ja 386 sekä Kulla: 1978 s. 278.

[17] Jo vuoden 1687 johtosäännön 45 § edellytti kirjallista ja perusteltua päätöstä. Ks. Styffe: 1852 s. 386.

[18] Lainvalmistelukunnan mietintö N:o 5/1936 s. 69.

[19] Willgrenin käyttämän jaottelun mukaan lääninhallitus muuttui vuoden 1734 johtosäännöllä yksilöviranomaisesta kollektiiviseksi viranomaiseksi. Päätöksentekotapa oli byrokraattinen tai monokraattinen, koska lopullinen päätösvalta oli yksin maaherralla. Ks. Willgren: 1925 s. 140 ja 141.

muutoinkaan ollut verrattavissa nykyisenkaltaiseen eriävään mielipiteeseen. Vasta vähitellen yleistyi käytäntö, jonka mukaan esittelijä saattoi vastuusta vapautuakseen merkitä pöytäkirjaan eriävän mielipiteensä. Maaherran ollessa tilapäisesti estyneenä lääninsihteeri ja lääninkamreeri ratkaisivat yhdessä lääninhallitukselle kuuluvat asiat vuodesta 1746 alkaen. Erimielisyyden sattuessa ratkaisi sen mielipide, jolle asia kuului. Esim. valitukset veronpanosta ja veronkannosta kuuluivat lääninkonttorin toimialaan ja siten lääninkamreerin esiteltäviin asioihin[20] [21]. Lääninsihteeri ja lääninkamreeri toivat kaivattua *asiantuntemusta* maaherrojen ja kuvernöörien ratkaisutoimintaan, koska valtaosa maaherroista ei ollut juristeja[22].

1.2. VUODEN 1894 JOHTOSÄÄNTÖ

Maaherrojen johtosääntö vuodelta 1734 ja sitä täydentäneet määräykset korvattiin vuonna 1894 Keisarillisen Majesteetin Armollisella Johtosäännöllä Suomen Suuriruhtinaanmaan Kuvernööreille sekä Lääninhallitusten[23] virkamiehille (AsK 1894/

---

[20] Lääninsihteeri -virkanimikkeen (landssekreterare) kantamuoto (handskrivare) esiintyy mm. vuoden 1635 johtosäännössä (ks. 26 §), josta se vuoden 1687 johtosäännössä virallisesti muutettiin lääninsihteeri -nimikkeeksi (ks. 46 §). Lääninkamreeri -virkanimike (landskamrerare) otettiin käyttöön jo 1600 -luvun lopulla. Vielä vuoden 1635 johtosäännössä vastaava virkanimike oli landsskrivare (ks. 26 §). Lääninkanslia ja -konttori mainitaan jo vuoden 1687 johtosäännössä (ks. esim. 25 ja 46 §). Lääninhallituksesta kehittyi selkeästi päällikkövirasto, toisin kuin esim. senaatista. Ks. Kongl. Maj:ts bref till samtliga Landshöfdingarne med förordnande om göromålens fördelning mellan Lands Sekreterare och Lands Kamrerare, dat. Stockholm den 23 April 1752, Styffe: 1852 s. 472–475, KM 1892: 1 s. 3, 9–11, Sörndal: 1937 s. 63–65, 84–91, 159 ja 172–176 sekä Rautala: 1987 s. 21 ja 156–158.

[21] Veronpanolla tarkoitettiin toimitusta, jonka tarkoituksena oli sen perusteen määrääminen, minkä mukaan tilan vakinainen vero kruunulle oli laskettava. Ks. Hermanson: 1920 s. 209 ja Rautala: 1987 s. 35 ja 36.

[22] 30.5.1871/17 annetun asetuksen mukaan oli olemassa yleinen oikeustutkinto, joka samoin kuin varsinainen akatemian tutkinto, lakitieteen kandidaattitutkinto, antoi pätevyyden lähes kaikkiin tuomarin ja hallintovirkoihin. Tämän lisäksi oli tuomarintutkinto, joka tuotti pätevyyden kaikkiin oikeuslaitoksen virkoihin, sekä kameraalitutkinto, joka tuotti pätevyyden lähinnä alempiin hallinnollisiin virkoihin. 15.8.1894/35 annetun julistuksen mukaan oli paitsi akateeminen tutkinto eli lakitieteen kandidaattitutkinto myös kolme varsinaista virkatutkintoa eli oikeustutkinto sekä ylempi ja alempi hallintotutkinto. Näistä lakitieteen kandidaattitutkinto tuotti pätevyyden kaikkiin sekä oikeuslaitoksen että hallinnollisiin virkoihin, oikeustutkinto lähinnä tuomarinvirkoihin, ylempi hallintotutkinto kaikkiin hallinnollisiin virkoihin ja alempi hallintotutkinto lähinnä alempiin hallinnollisiin virkoihin. Lääninsihteerin ja lääninkamreerin pätevyysvaatimukseksi asetettiin yleinen oikeustutkinto vuoden 1871 asetuksella ja ylempi hallintotutkinto vuoden 1894 julistuksella. Yli 86 prosenttia lääninsihteereistä ja lääninkamreereista oli vuosina 1856–1899 lainopillisen koulutuksen saaneita, maaherroista vain vajaat 13 prosenttia. Ks. Kaira: 1937, Castrén: 1943, Westerlund: 1993 s. 93 ss. ja s. 161–174, Rautala: 1987 s. 79 sekä lainvalmistelukunnan mietintö N:o 5/1936 s. 46.

Ruotsissa kehitys noudatteli samoja päälinjoja kuin meilläkin. Muiden kuin sotilaiden osuus maaherroista kasvoi vasta 1800 -luvun lopussa ja 1900 -luvun alussa. Ks. Sörndal: 1937 s. 191–194, 229 ja 230.

[23] Lääninhallitus -nimitys otettiin todellisuudessa käyttöön vasta 1800-luvun alussa. Ks. Sörndal: 1937, förord.

50). Vuoden 1894 johtosääntö muistutti rakenteeltaan ja sisällöltään suuresti edeltäjäänsä[24]. Kuvernööri oli johtosäännön 1 §:n mukaan kenraalikuvernöörin ja senaatin talousosaston alainen.

Kuvernöörin tehtäviin kuului vanhaan tapaan valvoa, että valtiolle menevät verot määrättiin lain mukaan ja että näiden verojen kanto toimitettiin oikean määräisenä ja oikeassa ajassa. Kuvernöörin tehtäviin kuului samoin ratkaista mm. valtiolle meneviä veroja koskevia valitusasioita[25]. Verotuksen valvontaan ja veronhuojennuksiin liittyen kuvernööri oli tarvittaessa velvollinen määräämään veronpanon toimitettavaksi, tutkituttamaan toimitettua veronpanoa ja antamaan siitä lausunnon, tutkimaan kysymyksiä veronvähennyksestä tai sen peruuttamisesta sekä ottamaan tutkiakseen kysymyksiä talojen oikeasta manttaalista, maatilojen luonnosta ja verosta[26]. Kuvernöörin tuli lisäksi mm. tutkia ja ratkaista valituksia, joita tehtiin kuntakokouksien ja kunnallislautakuntien päätöksistä[27]. Tämä säännös koski mm. maalaiskuntien kunnallistaksoituksesta tehtyjä valituksia.

Kuvernöörillä oli entiseen tapaan oikeus saada virkatehtäviään varten alioikeuksista otteita pöytä- ja asiakirjoista sekä muita tietoja[28]. Asiat käsiteltiin edelleen lähes poikkeuksetta kirjallisesti, mutta myös *suullinen käsittely ja todistajan kuulustelu* oikeudessa saattoi olla mahdollista[29]. Johtosäännössä ei edelleenkään ollut olemassa tämän kummempia asian selvittämistä koskevia säännöksiä.

Kuvernöörin tuli virkatehtävissään paitsi noudattaa lakeja ja asetuksia myös täyttää kenraalikuvernöörin ja senaatin määräykset. Kuvernöörin tuli oman tiedonsaantioikeutensa vastapainoksi antaa maan ylioikeuksille, muille tuomioistuimille ja virastoille *virka-apuaan* sekä sellaisia *tietoja ja lausuntoja,* joita nämä pyysivät ja virkatehtävissään tarvitsivat[30].

Johtosäännön 35 §:ssä virallistettiin mm. seuraavat virkamiehet: lääninkansliaan varalääninsihteeri ja lääninkonttoriin varalääninkamreeri[31]. Lääninhallituksessa käsiteltävät asiat esitteli maaherralle lääninsihteeri, varalääninsihteeri, lääninkamreeri tai varalääninkamreeri. Johtosääntöä muutettiin siten, että kuvernöörin esty-

---

[24] Vuoden 1894 johtosäännön esikuvana saattoi jossain määrin toimia myös Ruotsin vuoden 1855 maaherrojen johtosääntö. Ks. Palme: 1960 s. 27 ja 28, Rautala: 1987 s. 159, Ståhlberg: 1913 s. 30, Suomen keskushallinnon historia 1809–1996 s. 353 sekä Westerlund: 1993 s. 53 ja 54. Johtosäännön valmistelusta ks. KM 1892:1, Rautala: 1987 s. 25 ja 160 sekä Westerlund: 1993 s. 52–54.

[25] Ks. johtosäännön 20 § 5 kohta, jonka mukaan kuvernöörin tuli tutkia valitukset veronpanosta sekä sellaisten yleisten varojen kannosta, jotka olivat läänissä palvelevien kruunun kantomiesten kannettavia.

[26] Johtosäännön 19 §.

[27] Johtosäännön 28 §.

[28] Johtosäännön 10 §.

[29] Ks. Rautala: 1987 s. 27 ja 159, Ståhlberg: 1907 s. 237 ja 373–375 sekä Ståhlberg: 1913 s. 88.

[30] Ks. johtosäännön 11 ja 32 § sekä Ståhlberg: 1913 s. 81.

[31] Virkanimikkeet oli meillä otettu käyttöön jo vuonna 1810. Ruotsissa esittelijöiden virkanimikkeistö laajeni hitaammin kuin meillä. Ruotsissa varalääninsihteerejä ja varalääninkamreereja vastasivat asessorit. Tämä virkanimike otettiin Ruotsissa käyttöön vasta vuoden 1918 johtosäännössä. Ks. Sörndal: 1937 s. 139 (alav. 3), 143–146 ja 149, Tiihonen: 1985 s. 154 ja Rautala: 1987 s. 158.

neenä ollessa hoitivat hänen tehtäviään niissä asioissa, jotka kuuluivat lääninkansliaan, lääninsihteeri ja varalääninsihteeri yhdessä sekä lääninkonttorin asioissa lääninkamreeri ja varalääninkamreeri yhdessä. Erimielisyyden sattuessa ratkaisi tällöin lääninsihteerin ja lääninkamreerin kanta. Lääninsihteeri tai lääninkamreeri vastasi yksin päätöksestä, mikäli eri mieltä ollut varalääninsihteeri tai varalääninkamreeri oli merkinnyt eriävän mielipiteensä pöytäkirjaan. Johtosäännössä määrättiin nyt nimenomaisesti, että useat valtionverotukseen liittyneet valitusasiat kuuluivat lääninkonttorissa käsiteltäviin asioihin, jotka normaalisti lääninkamreerin tuli esitellä kuvernöörille. Myöhemmin tähän ryhmään tulivat kuulumaan myös valtion tuloverotukseen liittyvät asiat. Maalaiskuntien kunnallisverotukseen liittyneet valitusasiat kuuluivat lääninkansliassa käsiteltäviin asioihin, jotka normaalisti lääninsihteerin tuli esitellä kuvernöörille[32] [33].

Jo aikaisemmin muotoutuneen käytännön pohjalta johtosääntöön lisättiin säännökset *pöytäkirjan pitämisestä ja esittelijän eriävästä mielipiteestä.* Näiden mukaan esittelijän tuli pitää pöytäkirjaa mm. silloin, kun asiassa toimitettiin suullinen kuulustelu tai kun asianomainen esittelijä oli lausunut tehdystä päätöksestä eriävän mielipiteensä, jolloin hän ei vastannut päätöksestä. Esittelijä vastasi siitä, että asianomaiselle menevä toimituskirja oli päätöksen mukainen[34]. Valituskelpoiseen päätökseen oli johtosäännön 74 §:n nojalla liitettävä asianmukainen *valitusosoitus*[35].

> Johtosäännössä kiinnitettiin vielä erityistä huomiota lääninhallituksen virkamiesten läsnäoloon. Erityisesti oli säädetty, että niiden virkamiesten, joiden oli otettava vastaan määräajassa tuotavia valituskirjoja ja hakemuksia, tuli aina kello kymmenen aamupäivällä saapua virkahuoneeseensa yleisöä palvelemaan[36].

---

[32] Kuvernööri saattoi määrätä esittelijän sijaan toisen virkamiehen, kun tämä oli jäävi tai kun tällä oli muu tilapäinen este. Ks. johtosäännön 34, 44–47 ja 50 §, KM 1892: 1 s. 9–10, Ståhlberg: 1913 s. 30, 88, 89, KM 1935: 3 s. 19 ja 20 sekä Rautala: 1987 s. 159–161. Vrt. Sörndal: 1937 s. 134–139, 147, 175 ja 176.

[33] Ruotsissa tuloverotukseen liittyviä valitusasioita ratkaisivat alemmassa asteessa aluksi prövningskommitté ja myöhemmin prövningsnämnd -nimiset elimet, joiden puheenjohtajina maaherrat toimivat. Prövningsnämnd saattoi jopa omasta aloitteestaan oikaista verotuksessa sattuneita virheitä. Valitusasiat valmisteli Ruotsissa lääninkonttori lääninkamreerin johdolla. Prövningskommitté -elimet perustettiin jo vuonna 1812. Vuodesta 1928 alkaen verovalitusten valmistelussa avustivat kirjanpitoon ja verotukseen erikoistuneet asiantuntijat, joiden päätehtävänä oli valvoa, että verovelvolliset täyttivät ilmoitusvelvollisuutensa. Ks. Sörndal: 1937 s. 208, 209, 236 ja 271–274 sekä Hultqvist: 1995 s. 34 ja 35.

[34] Ks. KM 1892:1 s. 9 ja johtosäännön 44, 53 sekä 54 §. Ruotsissa vuoden 1734 johtosääntö oli korvattu uudella jo vuonna 1855. Ruotsissakin yksi merkittävimmistä uudistuksista oli tällöin se, että esittelijä sai nimenomaisen säännöksen nojalla oikeuden merkitä eriävän mielipiteensä pöytäkirjaan ja että eriävä mielipide seurasi eräissä tapauksissa toimituskirjan mukana. Pöytäkirjaamista koskevat säännökset olivat meillä samanlaiset kuin Ruotsin vuoden 1855 johtosäännössä. Ks. Sörndal: 1937 s. 105–107, 156 ja 169 sekä HM (1919/94) 93 §.

[35] Valitusosoituksen sääntelystä autonomian ajalla ks. Vilkkonen: 1973(a) s. 36–38 sekä Vilkkonen: 1976 s. 73 ja 74.

[36] Muutoin lääninhallituksen virkamiesten tuli olla virkahuoneessaan saapuvilla joko kello kymmenestä aamupäivällä kello kahteen iltapäivällä tai kello yhdestätoista aamupäivällä kello kolmeen iltapäivällä sen mukaan, kuin paikallisolosuhteet vaativat ja kuvernööri tarkemmin määräsi. Ks. johtosäännön 77 §.

1.3. MUUTOKSIA VUODEN 1894 JOHTOSÄÄNTÖÖN

Vuoden 1894 johtosääntöä muutettiin Armollisella Asetuksella Kuvernöörien johtosäännön muuttamisesta (AsK 1903/19), joka liittyi maamme venäläistämispyrkimyksiin. Asetuksen 1 §:n mukaan kuvernööri oli ”Kenraalikuvernöörin ja Keisarillisen Suomen Senaatin alainen aina asian laadun mukaan”[37]. Asetuksen pääasiallinen tarkoitus oli ehkäistä Venäjän vastaista toimintaa maassamme[38], mutta siihen sisältyy myös tässä käsiteltävän aiheen kannalta merkityksellisiä uudistuksia.

Asetuksen 6 §:n mukaan lääninhallituksessa käsiteltävät asiat esitteli kuvernöörille pääsääntöisesti joko lääninsihteeri tai lääninkamreeri. Asetuksessa ei enää yksilöity muita esittelijäksi kelpaavia virkamiehiä, vaan kuvernööri saattoi määrätä muunkin lain mukaan esittelijäksi kelpaavan lääninhallituksen virkamiehen esittelemään lääninhallituksessa käsiteltäviä asioita[39].

Asetuksen 7 §:n nojalla kuvernööri saattoi kirjallisella määräyksellä oikeuttaa lääninsihteerin, varalääninsihteerin, lääninkamreerin ja varalääninkamreerin ratkaisemaan oman toimivaltansa nojalla erinäisiä yksinkertaisia asioita sekä lääninhallituksen puolesta suorittamaan tarvittavan kirjeenvaihdon ennen asian lopullista ratkaisemista. Verovalitusasioiden kannalta tämä määräys helpotti tosiasiaselvitystä sikäli, että *välipäätösmenettely ja eri viranomaisten kanssa käytävä kirjeenvaihto yksinkertaistuivat ja nopeutuivat*[40] [41].

Asetuksen 10 §:n mukaan kuvernööri oli oikeutettu tarpeellisten selvitysten saamiseksi virka-asioissa kutsumaan luokseen kaikkia läänin virkamiehiä sekä yksityisiä henkilöitä sillä paikkakunnalla, jolla hän kulloinkin oleskeli[42]. Edelleen asetuksen 11 §:n mukaan kuvernöörillä oli tarvittaessa oikeus edeltäkäsin määrättävänä ajankohtana joko henkilökohtaisesti tai alaisensa virkamiehen välityksellä tarkastaa mm. yksityisiä tehtaita, ruukkeja, veistämöitä, verstaita ja muita teollisuus- ja kauppalaitoksia. Näillä säännöksillä saattoi olla merkitystä myös verovalitusasioiden käsittelyn kannalta. Vuoden 1903 asetuksen määräykset kumottiin marras-

---

[37] Asetuksen 15 §:ssä kumottiin vuoden 1894 johtosäännöstä mm. sen 1 §.

[38] Ks. asetuksen 2 §.

[39] Asetuksen 15 §:ssä kumottiin vuoden 1894 johtosäännön 44 §, jonka mukaan lääninhallituksessa käsiteltävät asiat oli lääninsihteerin, varalääninsihteerin, lääninkamreerin tai varalääninkamreerin esiteltävä maaherralle. Vuoden 1894 johtosäännön 50 §, joka määräsi lääninsihteerin ja lääninkamreerin toimesta esiteltävät asiat, säilyi ennallaan.

[40] Vuoden 1894 johtosäännön 52 §:n mukaan kuvernöörille saapuvat asiat tuli ratkaista niin nopeasti kuin mahdollista. Tämän vuoksi kunkin esittelijän oli suoritettava vastuullaan oleva esittely ja tätä edeltävät välitoimet mahdollisimman nopeasti.

[41] Ruotsissa vastaavantyyppinen esittelijöiden toimivallan laajennus toteutettiin vuonna 1910. Suomessa esittelijöiden toimivaltuudet kehittyivät laajemmiksi kuin Ruotsissa. Ks. Sörndal: 1937 s. 164–167.

[42] Asetuksen 15 §:ssä kumottiin vuoden 1894 johtosäännön 75 §, jonka mukaan lääninvirkakuntaan kuuluneen virkamiehen tuli ilmoittautua kuvernöörille saapuessaan läänin pääkaupunkiin. Vuoden 1903 asetuksen 10 §:n nojalla ilmoittautumisvelvollisuus oli ainoastaan kuvernöörin niin määrätessä.

kuun manifestilla 22.10./4.11.1905/49[43] . Tämä palautti aiemmin kumotut säännökset uudelleen voimaan.

Vuoden 1894 johtosääntöä muutettiin jälleen vuonna 1923 annetulla asetuksella (AsK 1923/12). Menettelyä koskevat muutokset olivat saman suuntaisia kuin vuoden 1903 asetuksessa. Vuoden 1923 asetuksen mukaan lääninhallituksessa käsiteltävät asiat esitteli maaherralle lääninsihteeri, varalääninsihteeri, lääninkamreeri, varalääninkamreeri tai muu esittelijän kelpoisuuden omaava lääninhallituksen virkamies. Maaherra saattoi siten määrätä muunkin lääninkanslian esittelijän kuin lääninsihteerin esittelemään kunnallista tuloverotusta koskevia valitusasioita[44] .

Maaherra saattoi määrätä esittelijän tekemään virka-alaansa kuuluvissa asioissa erinäisiä valmistavia toimenpiteitä, kuten käymään kirjeenvaihtoa eri viranomaisten kanssa ja tekemään tarvittavat välipäätökset, ennen asian esittelyä ja ratkaisua. Käytännön lainkäyttötoiminnassa muutoksenhakijalta saatettiin *pyytää lisäselvitystä uhalla, että valitus voitiin hylätä tai jättää tutkimatta* asianosaisen laiminlyödessä selvitysvelvollisuutensa. Tällainen menettely edellytti, että välipäätös annettiin asianmukaisesti muutoksenhakijalle tiedoksi[45] .

Maaherran estyneenä ollessa hoitivat hänen tehtäviään esittelijät ”maaherranviran puolesta”. Lääninkansliaan kuuluvissa asioissa käyttivät tällöin päätösvaltaa lääninsihteeri ja varalääninsihteeri yhdessä tai, jos asia ei kuulunut kummankaan heistä esiteltäväksi, lääninsihteeri ja asianomainen esittelijä yhdessä. Vastaavasti lääninkonttorin käsiteltävissä asioissa päätösvaltaa käyttivät lääninkamreeri ja varalääninkamreeri yhdessä tai, mikäli asia ei kuulunut kummankaan heistä esiteltäväksi, lääninkamreeri ja asianomainen esittelijä yhdessä. Erimielisyyden sattuessa lopullinen päätäntävalta säilyi lääninsihteerillä ja lääninkamreerilla[46] .

1.4. ASETUS LÄÄNINHALLITUKSESTA

Lääninhallituksille uskottujen tehtävien voimakas lisääntyminen pakotti uudistamaan lääninhallintoa koskevat määräykset. Asetus lääninhallituksesta (AsK 1937/85) tuli voimaan 1 päivänä tammikuuta 1938 ja sillä kumottiin vuoden 1894 johtosääntö. Asetuksen mukaan yleisenä hallintoviranomaisena kussakin läänissä on lääninhallitus, joka on valtioneuvoston ja lähinnä sisäasiainministeriön alainen[47] .

Lääninhallituksissa ei ollut kyetty pitämään tarkasti kiinni lääninkanslian ja lääninkonttorin välisestä työnjaosta. Uudella asetuksella selkeytettiin tätä toimivallan-

---

[43] Ks. Tyynilä: 1992 s. 312.
[44] Ks. asetuksen 35, 44 ja 50 §.
[45] Ks. asetuksen 44 § 2 mom, LM 1909 s. 48 ja 49, Willgren: 1925 s. 411 ja Rautala: 1987 s. 29 ja 162.
[46] Ks. vuoden 1923 asetuksen 45 § ja vrt. vuoden 1894 johtosäännön 45 §.
[47] Ks. asetuksen 1 ja 66 § sekä Rautala: 1987 s. 162.

jakoa. Asetuksessa lueteltiin nimenomaisesti lääninkonttorissa käsiteltävät asiat, jotka käsittivät lähinnä erityyppistä finanssihallintoa. Näin ollen lääninkonttorissa käsiteltäviin asioihin kuuluivat mm. verojen ja maksujen ynnä muiden valtion tulojen maksuunpanoa, kantoa, tilitystä ja kertymistä sekä verojen palautuksia ja verohelpotuksia koskevat asiat. Lääninkansliassa käsiteltiin kaikki muut asiat, kuten esim. kunnallisen tuloverotuksen toimittamista koskevat valitukset[48].

Uuden asetuksen mukaan lääninhallituksen esittelijöinä toimivat mm. lääninneuvos, joka oli lääninkanslian päällikkö, ja lääninkamreeri, joka oli lääninkonttorin päällikkö, sekä nuoremmat ja vanhemmat lääninsihteerit. Esittelijöiden tehtävistä annettiin tarkempia määräyksiä työjärjestyksessä[49]. Ahvenanmaan maakunnan pienuudesta johtuen sen lääninhallituksen virkakunta poikkesi osin muista lääninhallituksista. Maaherran lisäksi sanotussa lääninhallituksessa oli mm. lääninkamreeri sekä vanhempi lääninsihteeri, jonka osalta noudatettiin soveltuvin kohdin, mitä asetuksessa oli säädetty lääninneuvoksesta[50]. Kunkin esittelijän tuli perehtyä läänin oloihin yleensä ja erityisesti niihin seikkoihin, joiden tunteminen oli tarpeellista hänen virkatehtäviensä kannalta. Esittelijän tuli huolellisesti ja joutuisasti valmistella ja esitellä hänelle kuuluvat asiat noudattaen samalla maaherran antamia ohjeita. Asian esittelijällä oli totuttuun tapaan oikeus merkitä eriävä mielipiteensä pöytäkirjaan. Mikäli esittelijä ei tätä tehnyt, katsottiin hänen yhtyneen päätökseen[51].

Uuden asetuksen yksi perustavoite oli se, että lääninhallituksissa noudatettava menettely tuli saada yhtenäiseksi ja tehokkaaksi[52]. Tämän mukaisesti lääninhallituksen tiedonsaantivaltuuksia täsmennettiin. Muutoin menettely noudatteli pääosin jo vanhastaan tuttuja perusperiaatteita. Lääninhallituksella oli oikeus saada asianomaisilta viranomaisilta virka-apua, lausuntoja ja muita tietoja sekä sellaisia *otteita ja jäljennöksiä asiakirjoista,* joita tarvittiin virkatehtävissä ja joita asianomainen viranomainen saattoi lain mukaan antaa[53]. Mikäli ennen asian ratkaisua tarvittiin

---

[48] Ks. asetuksen 2 ja 17 §, KM 1935:3 s. 19 ja 20 sekä Rautala: 1987 s. 29, 162, 163, 165 ja 166. Vrt. Sörndal: 1937 s. 172 ja 173.

[49] Aikaisemmin lääninkanslian päällikkö oli ollut lääninsihteeri. Asetus muutti virkanimikkeistöä siten, että varalääninsihteerin ja varalääninkamreerin virat poistuivat. Maaherran kelpoisuusvaatimuksena oli, että hänen tuli olla perehtynyt hallintotoimintaan ja osoittanut hyvää hallintokykyä. Kelpoisuusvaatimuksena mm. lääninneuvoksen, lääninkamreerin sekä vanhemman ja nuoremman lääninsihteerin virkoihin oli ylempi oikeustutkinto tai aikaisempi ylempi hallintotutkinto. Esittelijöiden kelpoisuusvaatimukset olivat omiaan nostamaan valitusasioiden käsittelyn tasoa. Esim. vuonna 1938 annetussa Viipurin lääninhallituksen työjärjestyksessä taksoitusperusteita ja kunnallisverotusta koskevat asiat oli määrätty II nuoremman lääninsihteerin käsiteltäviksi. Ks. lisäksi asetuksen 3, 34, 36, 37 ja 49 § sekä Rautala: 1987 s. 164 ss.

[50] Ks. asetuksen 65 §. Asetuksen muutoksella (1943/54) Ahvenanmaan maakunnan lääninhallituksen vanhemman lääninsihteerin virka korvattiin lääninneuvoksen viralla. Asetuksen muutoksella (1954/139) Ahvenanmaan lääninhallituksen lääninneuvoksen hoidettavaksi annettiin myös lääninkamreerin tehtävät. Ks. myös HE 41/1954 vp./A I, s. 10 (20 §).

[51] Asetuksen 18 ja 33 §.

[52] Rautala: 1987 s. 162.

[53] Ks. asetuksen 12 § ja vrt. vuoden 1894 johtosäännön 10 §.

selityksiä, lausuntoja tai muita tietoja, tuli esittelijän ne hankkia. Esittelijä saattoi itsenäisesti tehdä tarvittavat välipäätökset ja ryhtyä muutoinkin tarvittavaan tiedonhankintaan, mikäli maaherra ei toisin määrännyt. Asetus laajensi esittelijän toimivaltuuksia siten, että hänet saatettiin työjärjestyksessä määrätä yksinkin omalla vastuullaan käsittelemään ja ratkaisemaan sellaisia työjärjestyksessä erikseen mainittuja asioita, joiden esittelemistä maaherralle ei pidetty tarpeellisena. Jokaisen tuli noudattaa lääninhallituksen toimivaltansa rajoissa antamia määräyksiä. Asian esittelijän tuli valvoa, että vaaditut selvitykset saapuivat lääninhallitukseen oikeaan aikaan, ja laiminlyönnin sattuessa ryhtyä tarpeellisiin toimenpiteisiin. Lääninhallitus saattoi pakottaa niskoittelevan uhkasakolla tai muulla laissa mainitulla pakkokeinolla täyttämään velvollisuutensa[54].

Maaherran estyneenä ollessa kaksi esittelijää päättivät hänen ratkaistavakseen kuuluneet asiat. Toisen esittelijöistä tuli olla lääninkansliassa lääninneuvos ja lääninkonttorissa lääninkamreeri. Erimielisyyden sattuessa lääninneuvoksen tai lääninkamreerin kanta ratkaisi, jolloin he myös kantoivat päätöksestä vastuun, mikäli toinen käsittelyyn osallinen oli merkinnyt pöytäkirjaan eriävän mielipiteensä. Työjärjestyksessä oli mahdollista määrätä, että lääninneuvos voitiin korvata muulla esittelijällä. Tällöin asian valmistelleen esittelijän kanta ratkaisi erimielisyyden sattuessa[55].

Mikäli lääninhallitus katsoi todistajan kuulustelemisen tarpeelliseksi jossakin sen käsiteltävänä olevassa asiassa, se saattoi määrätä *todistajan kuulustelun* tapahtuvaksi siinä yleisessä alioikeudessa, missä sen harkittiin sopivimmin voivan tapahtua[56].

Pöytäkirjan pitämistä koskevat säännökset säilyivät pääperiaatteiltaan ennallaan. Esittelijän oli pidettävä pöytäkirjaa mm. silloin, kun hän lausui asiassa eriävän mielipiteensä, kun lääninhallituksen viranhaltija oli estynyt ja hänen tehtäviään määrättiin hoitamaan toinen henkilö, kun lääninhallituksessa tapahtui suullinen kuulustelu tai kun pöytäkirjan pitäminen muusta syystä katsottiin tarpeelliseksi[57].

Tarkemmat määräykset asian käsittelystä lääninhallituksessa annettiin lääninhal-

---

[54] Ks. asetus lääninhallituksesta 14, 19 ja 33 § sekä Rautala: 1987 s. 164. Myös Ruotsissa virallisperiaatteen edellyttämä selvitystyö vakiintui 1900-luvun alkupuolella pääasiassa esittelijöiden itsenäiseen toimivaltapiiriin kuuluvaksi tehtäväksi. Mikäli asianomainen ei toimittanut pyydettyjä lisäselvityksiä, lääninhallitus saattoi asettaa alaiselleen viranomaiselle tai virkamiehelle taikka yksityiselle asianosaiselle uhkasakon. Periaatteellista eroa puhtaasti oikeudellisten tai hallinnollisten asioiden valmistelussa ei ollut havaittavissa. Lääninhallituksissa valmistelutyötä tekevien virkamiesten harkintavapaus muodostui suuremmaksi kuin yleisissä tuomioistuimissa. Ks. Sörndal: 1937 s. 140, 141 ja 240.

[55] Asetuksen 21 §.

[56] Aikaisemmin tämäntyyppisestä virka-avusta ei ollut nimenomaista säännöstä. Ks. asetus lääninhallituksesta 24 § ja vrt. vuoden 1894 johtosäännön 54 § (AsK 1894/50 ja 1923/12). Ruotsissa noudatettiin samantyyppistä virka-apumenettelyä. Ks. Sörndal: 1937 s. 141.

[57] Ks. asetus lääninhallituksesta 26 § ja vrt. vuoden 1894 johtosäännön 54 § (AsK 1894/50 ja 1923/12). Vuonna 1942 pöytäkirjan pitämisvelvollisuus uskottiin lääninnotaarille. Ks. asetuksen 26 ja 39 § (1942/398).

lituksen työjärjestyksessä, jonka sisäasiainministeriö lääninhallituksen esityksestä vahvisti. Lääninhallituksia varten valmistettiin mallityöjärjestys komiteatyönä. Tämän vuoksi eri lääninhallitusten työjärjestykset muistuttivat suuresti toisiaan[58].

1.5. YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTELMIÄ

Kuvernöörin toimintaa ohjaaviin normeihin ei tuloverotuksen alkuaikoina sisältynyt säännöksiä, jotka olisivat edellyttäneet lisäselvityksen hankkimista ennen verovalitusasian ratkaisua. Tämä ei kuitenkaan estänyt viran puolesta tapahtuvaa asian selvittämistä. Kun hallintotoiminta monipuolistui ja kun uusia asiaryhmiä siirrettiin kuvernöörien ratkaistaviksi, näiden oli pakko kehittää menettelytapojaan nimenomaisten säännösten puuttumisesta huolimatta. Tämän seurauksena hallinto-oikeudellinen lainkäyttö oli pitkään varsin epäyhtenäistä ja siinä oli eroavaisuuksia eri virastojen ja erilaisten asioiden välillä. Asioiden selvittäminen oli tehotonta, koska tuloverotuksessa ei ollut yleistä ilmoitusvelvollisuutta, selvityskeinot rajoittuivat lähes poikkeuksetta toisilta viranomaisilta hankittaviin asiakirjoihin ja koska veroprosessi oli pääosin kirjallista. Kuvernöörit saivat ratkaisutoiminnassaan virikkeitä senaatista, mutta senaatin ratkaisukäytäntö ei vielä merkittävästi voimistanut viralliseriaatetta. Lisäksi kuvernöörien *ratkaisutoimintaa ohjasivat kulloisenkin asian laatu, yleisestä oikeudenkäyntimenettelystä lainatut periaatteet sekä menettely varsinaisissa hallintoasioissa*[59]. Johtosääntöä täydensivät esim. OK 24:3:n määräykset päätösten perustelemisesta. Menettely valitusasioissa perustui yleensä OK 27:8:ssä hovioikeuksia varten säädettyyn valitusmenettelyyn. Tässä oli annettu ohjeita mm. vastapuolen kuulemisesta. Oikeudenkäymiskaareen ei muutoin tuloverotuksen alkuaikoina sisältynyt sellaisia viranomaisaloitteista asian selvittämistä koskevia säännöksiä, joista ilmeneviä periaatteita olisi voitu soveltaa veroprosessissa.

Lääninhallituksesta, toisin kuin senaatista, kehittyi selkeästi päällikkövirasto. Maaherra ratkaisi valitusasiat esittelystä eräitä poikkeuksia lukuun ottamatta. Esittelijä saattoi vastuusta vapautuakseen merkitä eriävän mielipiteensä pöytäkirjaan. Lääninhallituksessa oli kaksi osastoa, lääninkanslia ja lääninkonttori. Lääninkonttori käsitteli mm. valtion tuloverotukseen liittyneitä valitusasioita. Ne kuuluivat siten lääninkamreerin esittelyvelvollisuuden piiriin. Kunnalliseen tuloverotukseen liittyvät asiat kuuluivat lääninkansliassa käsiteltäviin asioihin ja siten lääninsihteerin esittelyvelvollisuuden piiriin. Lääninsihteerit ja lääninkamreerit toivat asiantuntemusta kuvernöörien ja maaherrojen ratkaisutoimintaan. Tuloverotuksen alkuaikoina juristikoulutus oli vielä suhteellisen harvinainen kuvernöörien keskuudessa.

---

[58] Lääninhallitukset olivat vahvistaneet itselleen paikallisia työjärjestyksiä jo ennen vuoden 1894 johtosääntöuudistusta. Ks. asetuksen 31 §, Rautala: 1987 s. 158 ja 164 ss. sekä KM 1937:6.
[59] Lainvalmistelukunnan mietintö N:o 5/1936 s. 64, 65 sekä 68.

Käytännössä valitusasioiden valmistelun ja lisäselvitysten hankinnan suorittivat pitkälti esittelijät. Tuloverotuksen alkuaikoina esittelijöiden itsenäinen toimivalta oli vielä hyvin rajoitettu. Esittelijöiden toimivaltuudet vahvistuivat vasta 1900 -luvun alussa. Vuoden 1903 asetuksen nojalla kuvernööri saattoi kirjallisella määräyksellä oikeuttaa esittelijän suorittamaan itsenäisesti asian valmisteluun liittyviä välitoimenpiteitä sekä hoitamaan lääninhallituksen puolesta tarvittavan kirjeenvaihdon ennen asian lopullista ratkaisemista. Esittelijöiden voimistunut asema sai vahvistuksensa vuoden 1923 asetuksessa.

Kun tuloverotuksessa alettiin 1800-luvun lopulla ja 1900-luvun alussa enenevässä määrin vaatia oikeudenmukaisuutta, korosti tämä virallisperiaatteen merkitystä hallinnossa. Vastaava kehitys heijastui automaattisesti hallintolainkäyttöön. Tähän myötävaikutti se, että hallinnon ja hallintolainkäytön välinen raja ei yrityksistä huolimatta vielä ollut selkiytynyt. Kuvernöörit käsittelivät hallintopäätöksistä tehtyjä valituksia omien hallintotehtäviensä ohella ja samantapaisia menettelymuotoja noudattaen kuin hallintoasioitakin[60]. Viranomaisaloitteisen selvitysvelvollisuuden voimistumisen ohella oli nähtävissä merkkejä hallintoalamaisten informointivelvollisuuden lisääntymisestä. Vuoden 1894 johtosäännössä oli nimenomainen määräys päätökseen liitettävästä valitusosoituksesta.

Vuonna 1918 tapahtuneen KHO:n perustamisen myötä hallintolainkäyttötoiminta sai entistä itsenäisemmän aseman. KHO:ssa noudatettu virallisperiaate oli esimerkkinä alemmille hallintolainkäyttöä harjoittaville viranomaisille[61]. Yleisen ilmoitusvelvollisuuden ja sitä tukevien selvityskeinojen käyttöönotto 1900-luvun puolella loivat paremmat edellytykset viranomaisaloitteiselle tiedonhankinnalle sekä verotusmenettelyssä että veroprosessissa. 1900-luvun alkuvuosikymmeninä virallisperiaate ja aineellisen totuuden tavoittelu olivat vakiinnuttaneet asemansa maaherrojen ratkaisukäytännössä[62].

Asetus lääninhallituksesta (1937/85) ei tuonut suuria muutoksia lääninhallituksissa noudatettuun tutkintamenettelyyn. Varalääninsihteerin sekä varalääninkamreerin virat poistuivat. Lääninhallituksen esittelijöinä toimivat mm. lääninneuvos, joka oli lääninkanslian päällikkö, lääninkamreeri, joka oli lääninkonttorin päällikkö, sekä nuoremmat ja vanhemmat lääninsihteerit. Asetuksella täsmennettiin lääninhallituksen valtuuksia saada tietoja muilta viranomaisilta. Lääninhallitus saattoi asetuksen nimenomaisen säännöksen nojalla määrätä todistajan kuulustelun tapahtuvaksi yleisessä alioikeudessa, millä oli vain vähäinen merkitys verovalitusasioissa. Esittelijän tehtävistä ja toimivaltuuksista voitiin niin haluttaessa aiempaa jousta-

---

[60] Ks. Rautala:1987 s. 76, 77 ja 79.

[61] Senaatin oikeusosaston päätöksiä julkaistiin lyhennettyinä jo vuodesta 1894 alkaen. Talousosaston päätöksiä ei vastaavalla tavalla julkaistu. KHO julkaisi selostuksia tai tietoja kaikista vuoden 1940 maaliskuun loppuun saakka valitusasioihin antamistaan päätöksistä. Jäljennös KHO:n päätöksestä toimitettiin myös alemmalle viranomaiselle, mikäli tämän päätöstä oli muutettu. Ks. Castrén: 1943(a) s. 39–43, Ståhlberg: 1919 s. 126 ja 127 sekä KHOA 10 § 2 mom (1918/74 ja 1941/280).

[62] Lainvalmistelukunnan mietintö N:o 5/1936 s. 68.

vammin antaa tarkempia määräyksiä työjärjestyksellä, millä pyrittiin tehostamaan asioiden valmistelua ja päätöksentekoa. Valitusasioiden käsittelyn yhdenmukaisuus parani asetuksen aikaisempaan verrattuna tarkempien määräysten ja komiteatyönä laaditun mallityöjärjestyksen ansiosta.

Lääninhallitukset olivat autonomian aikana virastoina maan hallituksen ja ylimmän oikeusasteen eli senaatin alaisuudessa. Maaherrat ja kuvernöörit olivat puolestaan senaatin puheenjohtajan eli kenraalikuvernöörin alaisia virkamiehiä[63]. Maaherrat ja kuvernöörit olivat velvollisia noudattamaan virkatoimissaan puolueettomuutta. Käytännössä kiinteä yhteys hallintoon saattoi vaikeuttaa tämän velvollisuuden täyttämistä. OK 10:26:n tarkoitus oli erottaa hallinto-oikeudellinen lainkäyttö yleisissä tuomioistuimissa harjoitetusta lainkäytöstä. Hallinnon ja hallintolainkäytön väliseen rajanvetoon tämä säännös ei puuttunut[64]. Tarkasteltavan ajanjakson lopussa lääninhallitukset olivat valtioneuvoston ja lähinnä sisäasiainministeriön alaisia. Alemmanasteisen hallintolainkäytön kytkentä hallintoon ei ollut merkittävästi heikentynyt.

---

[63] Ks. Westerlund: 1993 s. 43 ss., Rautala: 1987 s. 26 ja Ståhlberg: 1913 s. 84 ja 85.

[64] Hallinnon ja hallintolainkäytön erottamisyritykset perustuivat Montesquieun jo 1700-luvulla esittämiin kannanottoihin. Ruotsin vallan aikana alkaneet erottamisyritykset jatkuivat Suomessa autonomian ajalla. Ruotsissa hallinnon ja hallintolainkäytön erottamispyrkimykset johtivat toisenlaisiin ratkaisuihin kuin Suomessa. Ruotsissa hallintolainkäyttöä alettiin 1800-luvulla yhä enemmän ohjata yleisiin tuomioistuimiin. Suomessa oli yleisesti vallalla käsityskanta, jonka mukaan yleisillä tuomioistuimilla ei ollut tarpeeksi asiantuntemusta ja kokemusta ratkaista hallintolainkäyttöasioita. Tämän vuoksi ne jäivät edelleen hallintoviranomaisten kuten maaherrojen ja senaatin talousosaston ratkaistaviksi. Ks. Palme: 1960 s. 20–22, 25, 26, 28 ja 29, Palme: 1960(a) s. 225 ja 226 sekä Rautala: 1987 s. 75.

2. Lääninoikeuksien perustaminen

Alemmanasteisen hallinto-oikeudellisen lainkäytön uudistusehdotuksia oli tehty jo 1800 -luvun loppupuolelta alkaen[1] . Lainsäädäntö ei enää vastannut muuttuvan hallintolainkäytön vaatimuksia. Merkittävä muutosehdotus sisältyi lainvalmistelukunnan mietintöön N:o 5/36, jossa ehdotettiin säädettäväksi laki alemmanasteisesta hallinto-oikeudellisesta lainkäytöstä. Lakiehdotuksen 13 § kuului seuraavasti: ”Selvitys, jota sen lisäksi, mitä 9, 10, 11 ja 12 §:n mukaan on saatu, tarvitaan asian ratkaisemista varten, hankittakoon viran puolesta; ja vapaalla harkinnalla päätettäköön, mitä asiassa on totena pidettävä.” Hallinto-oikeudellisessa lainkäytössä olisi tämän mukaan tullut tarvittaessa viran puolesta tutkintamenettelyllä ja selvitystä hankkimalla päästä asialliseen totuuteen. Mainitun 13 §:n viittaamia muita selvityskeinoja olisivat olleet vireillepanoasiakirjat (9 ja 10 §), päätöksen tehneen viranomaisen lausunto, asianosaisen suullinen kuulustelu, vastine tai selitys (11 §) taikka todistajan kuulustelu (12 §)[2] .

Edellä mainitun lainvalmistelukunnan mietinnön pohjalta laadittiin ehdotus hallituksen esitykseksi Eduskunnalle alemmanasteisesta hallinto-oikeudellisesta lainkäytöstä[3] . KHO:n annettua esitysehdotuksesta 21 päivänä marraskuuta 1938 lausuntonsa lainvalmistelukunta laati asiasta tarkistetun ehdotuksen hallituksen esitykseksi Eduskunnalle[4] . Sotavuosien jälkeen KHO teki tasavallan presidentille 25 päivänä toukokuuta 1949 esityksen lääninhallitusten harjoittaman hallinto-oikeudellisen lainkäytön järjestämiseksi. KHO:n esityksen pohjalta laadittiin ehdotus hallinto-oikeudellisen lainkäytön uudistamisesta lääninhallituksissa, joka sisälsi esityksen laiksi valitusasiain käsittelystä lääninhallituksessa[5] .

---

[1] Lainvalmistelukunnan mietintö N:o 5/36 s. 45–48.

[2] Lainvalmistelukunnan mietintö N:o 5/36 s. 5–7. Lakiehdotuksen 5 §:n mukaan hallinto-oikeudelliseen lainkäyttöön kuuluvan asian olisi lääninhallituksessa käsitellyt erityinen lääninoikeus -niminen osasto, johon olisi kuulunut maaherra puheenjohtajana sekä jäseninä lääninhallitukseen nimitetty lainoppinut virkamies eli lääninneuvos ja asianomainen esittelijä. Lääninoikeuksien perustamista oli ehdottanut myös mm. lääninhallitusten johtosäännön uudistamiseksi asetettu komitea. Ks. KM 1935: 3 s. 8, 9, 24 ja 25.

[3] Lainvalmistelukunnan julkaisu N:o 1/38.

[4] Lainvalmistelukunnan julkaisu N:o 3/39.

[5] Lakiehdotuksen 1 ja 2 §:n mukaan lääninhallituksen toimialaan kuuluvat hallinto-oikeudelliset lainkäyttöasiat olisi ratkaissut kolmijäseninen valituskollegio, jonka puheenjohtajana olisi toiminut maaherra sekä jäseninä lääninasessori sekä esittelijäjäsen. Ehdotuksen mukaan valituskollegio ei ollut tarkoitettukaan toimimaan riippumattomana tuomioistuimena, joten se ei hallitusmuodon tarkoittamassa mielessä olisi ollut tuomioistuin. Asian käsittely valituskollegiossa olisi merkinnyt vain tietyntyypistä päätöksentekotapaa. Tästä syystä ehdotuksessa luovuttiin aikaisemmin käytetystä, jonkin verran harhaanjohtavasta lääninoikeus -nimityksestä. Ks. lainvalmistelukunnan julkaisu N:o 4/51 etenkin s. 4 ja 5.

Ehdotusta valmisteltaessa valtioneuvoston asettama komitea pohti valtion- ja kunnallisverotuksen toimittamisen yhdistämistä. Komitea ehdotti kaikkien verovalitusasioiden keskittämistä erityisiin lääninvero-oikeuksiin, jolloin verovalitusasiat eivät olisi lainkaan tulleet lääninhallitusten ratkaistaviksi. Sittemmin hallituksen esitys eduskunnalle verolaiksi lähti siitä, että kunnallisverotusta koskevien valitusten lisäksi myös valtionverotusta koskeneet valitusasiat olisi käsitellyt lääninhallitus, jossa ne olisi ratkaissut lääninoikeus[6].

Koska lääninhallituksessa käsiteltävien valitusasioiden määrä näin oli kasvamassa ja laatu monipuolistumassa, jouduttiin aikaisempia alemmanasteisen hallintolainkäytön uudistusehdotuksia muuttamaan. Tämän vuoksi lainvalmistelukunnassa laadittiin alemmanasteisen hallintolainkäytön uudistamista koskeva tarkistettu ehdotus. Hallitus antoi sen pohjalta 30. huhtikuuta 1954 eduskunnalle esityksen laiksi lääninoikeudesta. Uudistusehdotus rakentui sille periaatteelle, että lääninhallitusten lainkäyttömenettelyä pyrittiin tehostamaan ja kehittämään uudistamalla niiden kokoonpanoa ja menettelyä lainkäyttöasioissa. Esitystä perusteltiin mm. sillä, että sen katsottiin luovan edellytykset rajoittaa muutoksenhakuoikeutta lääninhallitusten päätöksistä. Lääninhallituksien yhteyteen ei tässä vaiheessa edes yritetty muodostaa riippumattomia hallintotuomioistuimia, koska tästä arveltiin kertyvän liian suuret kustannukset[7].

Lainvalmistelutyö johti viimein alemmanasteisen hallinto-oikeudellisen lainkäytön uudistamiseen, kun vuonna 1955 säädettiin laki lääninoikeudesta (A: 29.1.1955/52). Lain säännökset ovat paikoitellen varsin yleispiirteisiä ja lyhyitä. Tämä oli mahdollista, koska muutoksenhaussa noudatettiin lääninoikeuslain ohella useita erityislakeja, kuten HValL:a (1950/154) ja lääninhallituksesta annettua asetusta (1937/85 ja 1955/188), sekä koska asian käsittelyssä lääninoikeudessa oli soveltuvin kohdin noudatettava *laillista oikeudenkäyntijärjestystä* eli OK:sta ilmeneviä yleisiä oikeudenkäyntisääntöjä ja -periaatteita[8]. Kaikista puutteistaan huolimatta kyse oli varsin merkittävästä lainsäädäntöuudistuksesta[9].

Lääninhallitukset olivat ennen lääninoikeuslakia olleet päällikkövirastoja, joissa maaherra säännönmukaisesti ratkaisi mm. hallinto-oikeudelliset lainkäyttöasiat esittelystä. Nyt tästä ratkaisumenettelystä erotettiin mainitut lainkäyttöasiat *kolmijäsenisen kollegion* päätettäviksi. Lääninoikeudesta annetun lain 1 §:n 1 momentin

---

[6] Ks. HE 38/1952 vp./A I-II, s. 14 ja HE 41, s. 1–4 ja lakivaliokunnan mietintöön N:o 10 liittyvä vastalause/1954 vp./A I.

[7] Ks. lainvalmistelukunnan julkaisu N:o 6/52 ja HE 41/1954 vp./A I, s. 3–5 ja 11.

[8] Mikäli lääninhallituksen toimialaan kuuluvan asian käsittelystä oli muussa laissa erityismääräyksiä, sovellettiin niitä lääninoikeudesta annetun lain estämättä. Mikäli lääninoikeudesta annetusta laista ei muuta johtunut, oli lääninoikeuden toiminnassa noudatettava lääninhallituksesta voimassa olleita säännöksiä. Lääninhallituksesta 12 päivänä helmikuuta 1937 annettu asetus kumottiin samannimisellä asetuksella (A: 29.4.1955/188). Ks. laki lääninoikeudesta 8 § 1 mom ja 19 §, Kuuskoski: 1955 s. 535–537 sekä Merikoski: 1968 s. 45–51. Vrt. KHOL (1918/74) 14 §. Ruotsissa menettely kamarioikeuksissa rakentui pitkälti hovioikeuksissa muotoutuneen lainkäyttömenettelyn varaan. Ks. SOU 1946: 69 s. 185.

[9] Ks. Kuuskoski: 1955 s. 531, jossa Kuuskoski luonnehti lääninoikeuksien perustamista ”hallitusmuodon säätämisen jälkeen ehkä tärkeimmäksi lainsäädäntötoimenpiteeksi, jolla on lisätty kansalaisten oikeusturvaa ja luottamusta oikeusjärjestyksen ylläpitämiseen”.

mukaan lääninhallituksen toimialaan kuuluvat hallinto-oikeudelliset valitusasiat tutki ja ratkaisi kolmijäseninen lääninoikeus, jollei joistakin asioista asetuksella toisin säädetty. Lääninoikeuksia saattoi lääninhallituksessa toimia useampiakin, jolloin niiden välinen työnjako vahvistettiin työjärjestyksessä. Lääninoikeuksien syntyvaiheessa niiden käsiteltäviksi kuuluivat tuloverotukseen liittyneistä valitusasioista vain kunnallisverotusta koskeneet säännönmukaiset ja perustevalitukset[10]. Jo tässä vaiheessa oli kuitenkin varsin todennäköistä, että valtion tulo- ja omaisuusverotusta koskevat valitusasiat tulisivat pian siirtymään lääninoikeuksien ratkaistaviksi. Näiden valitusryhmien arveltiin yhdessä kattavan n. 60 % kaikista lääninoikeuksissa käsiteltävistä valitusasioista[11].

Lääninoikeudessa toimi puheenjohtajana maaherra tai, sen mukaan kuin siitä työjärjestyksessä määrättiin, lääninneuvos tai lääninkamreeri. Lääninoikeuden muina jäseninä toimivat lääninasessori ja esittelijäjäsenenä se lääninhallituksen vakinainen tai ylimääräinen virkamies, jonka esiteltäväksi asia oli lääninhallituksessa määrätty. Laissa lähdettiin siitä, että lääninneuvoksen ja lääninkamreerin oli muiden tehtäviensä ohella toimittava lääninoikeuden puheenjohtajana. Heillä ei ollut oikeutta toimia lääninoikeuden esittelijäjäseninä[12].

Lääninoikeuden lainkäyttötehtävän luonteesta johtuen sen kaikkien jäsenten maaherraa lukuun ottamatta tuli olla tuomarinvirkaan vaadittavan *lainopillisen tutkinnon* suorittaneita. Siirtymäkautta varten lakiin otettiin kuitenkin määräys, jonka mukaan lain voimaan tullessa virassa ollut lääninneuvos, lääninkamreeri ja lääninsihteeri, joilla ei ollut tällaista kelpoisuutta, saattoivat sen estämättä toimia lääninoikeuden jäseninä. Lääninasessorilta tai hänen varamieheltään vaadittiin tuomarinvirkaan oikeuttavan tutkinnon lisäksi, että hän aikaisemmalla toiminnallaan oli osoittanut sellaista taitoa ja kykyä, jota viran menestyksellinen hoitaminen edellytti. Lääninasessori oli uusi virkanimike lääninhallitusten virkahierarkiassa. Näitä virkoja perustettiin aluksi 15 kappaletta. Lääninoikeuden virkamiehet voitiin erottaa virastaan[13].

---

[10] Lääninoikeuksien lukumäärän kussakin lääninhallituksessa määräsi valtioneuvosto. Lääninoikeudesta annetussa laissa tai lääninhallituksesta annetussa asetuksessa ei aluksi erikseen mainittu hallintoriita-asioita. Eräiden hallintoriita-asiain oikeuspaikasta 3.12.1954 annetulla lailla (1954/446) joutuivat hallintoriita-asiat, joista ei ollut toisin säädetty, lääninhallitusten käsiteltäviksi. Lakia säädettäessä tarkoitettiin ilmeisesti, että hallintoriita-asiat tulisivat lääninoikeuksissa ratkaistaviksi. Nimenomainen maininta tästä lisättiin lääninhallituksesta annettuun asetukseen vuonna 1957. Ks. kunnallislaki (1948/642) 176 §, asetus lääninhallituksesta (1955/188) 2 § 4 mom, 16, 28 ja 29 § (1955/188 ja 1957/188), Rekola: 1955 s. 203 ja 207 sekä Kuuskoski: 1955 s. 533 ja 539.

[11] Ks. HE 41/1954 vp./A I, s. 10.

[12] Käytännössä maaherrojen puheenjohtajuus lääninoikeuksissa jäi vähäiseksi. Vuonna 1962 lääninhallituksesta annettua asetusta muutettiin siten, että lääninhallituksessa saattoi olla myös sellaisia lääninneuvoksia, joiden tuli lähinnä toimia lääninoikeuden puheenjohtajina. Ks. laki lääninoikeudesta 2 §, HE 41/1954 vp./A I, s. 6 ja 7, asetus lääninhallituksesta annetun asetuksen muuttamisesta (1962/355) 3 § 4 mom ja 16 § 5 mom sekä Rautala: 1987 s. 82.

[13] Ks. laki lääninoikeudesta 3 § ja 22 § 2 mom, asetus lääninhallituksesta (1955/188) 52 (1955/188 ja 1963/271), 58 ja 59 §, asetus lääninasessorin virkojen perustamisesta lääninhallituksiin (A: 29.1.1955/57) sekä Rautala: 1987 s. 81 ja 82. Vrt. asetus lääninhallituksesta (1937/85) 49, 55 ja 56 §.

Lääninoikeusuudistus ei aluksi koskenut Ahvenanmaan maakunnan lääninhallitusta[14]. Vuonna 1960 verotuslain voimaantulon yhteydessä valtionverotusta koskevat valitusasiat siirtyivät valtiollisilta tarkastuslautakunnilta lääninoikeuksille. Tällöin Ahvenanmaan maakunnan lääninhallitukseen perustettiin uusi lakimiehen virka, mikä mahdollisti lääninoikeuden perustamisen myös Ahvenanmaalle. Siellä lääninoikeuden muodostivat maaherra, lääninneuvos ja vanhempi kamreeri. Näistä maaherra toimi puheenjohtajana ja lääninneuvos ja vanhempi kamreeri jäseninä, jotka edellä esitetystä poiketen toimivat myös esittelijöinä. Lääninneuvos huolehti myös lääninasessorin tehtävistä[15].

Menettely lääninoikeuksissa säilyi pääsääntöisesti kirjallisena. Asian esittely lääninoikeudessa oli toimitettava suullisesti asiakirjoja tarpeettoman laajasti selostamatta. Ennen asian esittelyä esittelijäjäsenen tuli tarvittaessa vaatia selityksiä ja lausuntoja sekä ryhtyä muihin tarvittaviin välitoimenpiteisiin. Lääninasessorin tehtävänä oli valvoa lääninoikeuden tuomitsemistoimintaa ja päätösten yhtenäisyyttä sekä lainkäytön yhdenmukaisuutta korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisuihin verrattuna. Lääninasessori ei itse esitellyt asioita lääninoikeudessa, mutta hänen tuli ohjata ja neuvoa esittelijäjäsenten toimintaa. Tässä tarkoituksessa *lääninasessorin tuli mm. valvoa esittelyä varten tarpeellisten lisäselvitysten ja lausuntojen hankintaa* sekä muitakin toimenpiteitä, joihin esittelijäjäsen ennen esittelyä ryhtyi. Asian laadun niin vaatiessa tuli esittelijän laatia kirjallinen muistio. Lääninasessorin tuli vielä tarkastaa esittelijäjäsenen valmistelema asia sekä päätöksenteon jälkeen esittelijäjäsenen pitämä pöytäkirja ja tämän laatimat toimituskirjat[16].

Lääninoikeus oli päätösvaltainen täysilukuisena. Erimielisyyden sattuessa päätettiin asia äänestyksellä noudattaen samaa menettelyä kuin monijäsenisessä tuomioistuimessa. Esittelijäjäsenellä oli vanhaan tapaan oikeus merkitä eriävä mielipiteensä *pöytäkirjaan*. Muutoin pöytäkirjaan oli merkittävä mm. äänestys ja siinä ilmenneet eri mielipiteet sekä ne lääninoikeuden ratkaisut, joita ei erikseen kirjoitettu. Lääninoikeuden päätökset annettiin lääninhallituksen päätöksinä. Päätös oli laadittava kirjallisena, erillään pöytäkirjasta. *Perusteluvelvollisuudesta* ei lääninoikeuslaissa ollut omaa säännöstä, vaan tältä osin noudatettiin OK 24:3:ää (1948/573). Lainkohdan mukaan jokainen tuomio oli perustettava syihin ja lakiin eikä mielivaltaan, ja päätökseen oli selvästi pantava ne pääsyyt ja lainkohdat, joihin se

---

[14] Ks. Ahvenanmaan itsehallintolaki (1951/670) 22 §, laki lääninoikeudesta 20 §, asetus lääninhallituksesta (1955/188) 67 §.

[15] Vuonna 1973 Ahvenanmaan lääninhallituksen lääninkamreerin tehtävät annettiin vanhemman lääninsihteerin hoidettaviksi. Ks. HE 35/1994 vp./A 1, s. 1, laki lääninoikeudesta annetun lain muuttamisesta (A:6.5.1960/221) 20 § sekä asetus lääninhallituksesta annetun asetuksen muuttamisesta 67 § (1960/542, 1963/271 ja 1973/132).

[16] Esittelijän toimintaa oli aikaisemmin lainkäyttöasioissakin ohjannut maaherra. Lääninhallituksesta annetun asetuksen (1955/188) mukaan asian esittelyä muissa kuin lääninoikeudessa käsiteltävissä asioissa ohjasi maaherra tai osastopäällikkö (34 § 2 mom). Ks. myös laki lääninoikeudesta 5, 6 ja 9 §, asetus lääninhallituksesta (1955/188) 3, 30 ja 38 §, HE 41/1954 vp./A I, s. 7 ja 8. Vrt. asetus lääninhallituksesta (1937/85) 18, 19, 33 ja 36 § sekä KHOA (1918/74) 2 §.

perustui. Muutoin perustelujen merkityksen painottaminen jäi oikeuskirjallisuuden varaan[17].

Lääninoikeudesta annettua lakia valmisteltaessa kiinnitettiin huomiota siihen epäkohtaan, että julkisen edun, etenkin valtion oikeuden valvominen hallinto-oikeudellisessa lainkäytössä oli lainsäädännössä yhtenäisesti järjestämättä. Tämä esti voimistamasta käsittelymenetelmää hallintolainkäytössä[18]. Epäkohta ratkaistiin lääninoikeudesta annetussa laissa siten, että valtion puhevaltaa asianosaisena käytti se erityisviranomainen, jonka toimialaan lääninoikeudessa käsiteltävä asia kuului, tai tämän määräämä. Jollei tällaista viranomaista ollut, käytti valtion puhevaltaa lääninasiamies. Valtion etua valvovalla viranomaisella oli myös oikeus käyttää julkista puhevaltaa, kun lääninoikeuden päätökseen haettiin muutosta. *Valtion edun valvominen annettiin lääninoikeudesta erilliselle viranomaiselle, koska tämän arveltiin lisäävän lääninoikeuksien objektiivisuuta ja puolueettomuutta*. Tällä säännöksellä ei ollut tuloveroa koskeneiden valitusten kannalta aluksi suurtakaan merkitystä, koska kuntien edun valvominen oli vielä tässä vaiheessa sen perinteisten toimielinten tehtävänä. Kunta saattoi hakea muutosta vasta lääninoikeuden päätökseen, jolloin sen puhevaltaa KHO:ssa käytti kunnallishallitus[19].

Mikäli lääninoikeudelle osoitettua asiaa ei jätetty tutkittavaksi ottamatta tai vaatimusta heti hylätty, tuli lääninoikeuden varata vastapuolelle tilaisuus vastineen tai selityksen antamiseen. Lääninoikeus saattoi velvoittaa asianosaisen tähän myös uhkasakolla tai uhalla, että asia muuten ratkaistiin häntä kuulematta. Mikäli kyse oli viranomaisen päätöksestä, tuli sen johdosta hankkia asianomaisen viranomaisen lausunto. Nämä lääninoikeudesta annetun lain määräykset täydensivät aluksi kunnallislain ja myöhemmin verotuslain *vastine- ja lausuntomenettelyä* koskevia säännöksiä. Verovelvollisen valittaessa kunnanvaltuuston tai tutkijalautakunnan päätöksestä lääninoikeudelle laati kunnan puolesta vastineen joko tutkijalautakunta tai

---

[17] Ks. laki lääninoikeudesta 7, 8 ja 14–17 §, asetus lääninhallituksesta (1955/188) 23, 24, 31 ja 38 §, HE 41/1954 vp./A I, s. 9 ja Kuuskoski: 1955 s. 542 ja 543. Vrt. asetus lääninhallituksesta (1937/85) 25 ja 26 §.

[18] Ks. lainvalmistelukunnan mietintö N:o 5/36 s. 6, 99 ja 100, lainvalmistelukunnan julkaisu N:o 4/51 s. 7 ja lainvalmistelukunnan julkaisu N:o 6/52 s. 8. Pyrkimykset olivat pitkälti yhdensuuntaisia Ruotsiin verrattuna. Ruotsissakin hallintoprosessista yritettiin muodostaa kahden osapuolen välistä kamppailua muistuttava tapahtuma siitäkin huolimatta, että julkisyhteisö oli toisena osapuolena. Uudistusehdotuksia perusteltiin Ruotsissa samoin argumentein kuin meilläkin. Ruotsalaisen keskustelun taustalla olivat Saksasta saadut vaikutteet. Sodan jälkeen Saksan liittotasavaltaan luotiin yhtenäinen hallintolainkäyttökoneisto, jonka oli määrä taata kansalaisille aiempaa täydellisempi oikeussuoja. Vuonna 1949 annetun valtiosäännön keskeinen tavoite oli suojata yksilöitä julkisen vallan aiheuttamia perusoikeuksien loukkauksia vastaan. Saksan liittotasavallassa kaksiasianosaissuhdetta voimistettiin siten, että julkista puhevaltaa käytti hallintoprosessissa usein se hallintoviranomainen, jonka päätöksestä valitettiin. Ks. SOU 1946: 69 s. 88, 201 ja 202, SOU 1955: 19 s. 33, 66, 67, 90 ja 91 sekä Halila: 2000 s. 53 ss.

[19] Ks. HE 41/1954 vp./A I, s. 8, laki lääninoikeudesta 10 ja 18 §, kunnallislaki (1948/642) 34 §, Rekola: 1955 s. 202, 203, 209 ja 210 sekä Aer: 2000 s. 145 ja 146.

kunnallishallitus. Lääninoikeuden tuli vielä tarvittaessa hankkia vastaselitys valittajalta[20].

Ennen lääninoikeudesta annettua lakia lääninhallitus oli voinut määrätä todistajan kuulustelun toimitettavaksi yleisessä alioikeudessa. Lääninoikeudesta annettuun lakiin otettiin määräys, jonka mukaan lääninoikeus saattoi, milloin se asian selvittämistä varten katsottiin tarpeelliseksi, toimittaa asianosaisen *suullisen kuulustelun,* jossa häntä voitiin kuulla myös totuusvakuutuksen nojalla. Asianosainen saattoi antaa vastineensa tai selityksensä paitsi kirjallisesti myös suullisessa kuulustelussa. Lääninoikeus saattoi nyt myös itse kuulla valallisesti todistajia ja asiantuntijoita tai pyytää kuulustelun toimittamista toisen lääninhallituksen lääninoikeudessa. Todistajan ja asiantuntijan sekä asianosaisten suullisessa kuulustelussa antamat lausunnot oli merkittävä pöytäkirjaan. Kuulustelu saatettiin edelleen toimittaa myös siinä yleisessä alioikeudessa, jossa sen katsottiin soveliaimmin käyvän päinsä[21]. Mainittakoon, että KHOL:ssa ei ollut mainintaa asianosaisen kuulemisesta totuusvakuutuksen nojalla. KHO saattoi kuulustuttaa todistajaa tai asiantuntijaa pelkästään virka-aputeitse ja tällöinkin vain yleisessä alioikeudessa[22].

Asian selvittämisestä säädettiin lääninoikeudesta annetun lain 13 §:ssä, joka kuului seuraavasti: ”Jos lääninoikeus sen selvityksen lisäksi, mikä 9, 10, 11 ja 12 §:n mukaan on saatu, katsoo asian ratkaisemista varten tarvitsevansa lisäselvitystä, hankkii lääninoikeus sen viran puolesta.” Lainkohdassa viitatut muut selvityskeinot olivat vireillepanoasiakirja (9 §), vastine- ja lausuntomenettely (10 ja 11 §) sekä suullinen käsittely (12 §)[23]. Lainkohdan tarkoituksena ei ollut asettaa eri selvityskeinoja yleiseen etusijajärjestykseen. Laista oli kuitenkin havaittavissa *virallistoimintoisuuden toissijainen asema asianosaistoimintoisuuteen verrattuna.* Viranomaisen tuli hankkia puuttuva lisäselvitys vasta sen jälkeen, kun asianosaiset olivat tässä tehtävässä epäonnistuneet.

> Tässä yhteydessä on paikallaan siteerata hallituksen esitystä sen 13 §:ää koskevilta osilta[24]: ”Asiaan vaikuttavien tosiseikkojen ja todistusten esittäminen hallinto-oikeudellisessa lainkäytössä ei ole, niinkuin yleensä siviiliprosessissa, yksinomaan asianosaisten huolena, vaan saattavat tätä lainkäyttöä harjoittavat viranomaiset virallisuusperiaatteeseen liittyvää tutkintamenettelyä noudattaen joutua siitä huolehtimaan. Näin olisi asianlaita ehdotuksen mukaan myös lääninoikeuden kohdalta. Ehdotetussa lainkäyttömenettelyssä lääninoikeus saisi asian

---

[20] Ks. laki lääninoikeudesta 11 ja 19 §, asetus lääninhallituksesta (1955/188) 11 § 2 mom ja 13 §, kunnallislaki (1948/642) 34 ja 181 §, VerL (1958/482) 93 § ja Rekola: 1955 s. 203. Vrt. asetus lääninhallituksesta (1937/85) 12 § 2 mom ja 14 §.

[21] Ks. HE 41/1954 vp./A I, s. 8 ja 9, Halila:2000 s. 74 ja 75, laki lääninoikeudesta 12 § ja asetus lääninhallituksesta (1955/188) 31 §. Vrt. asetus lääninhallituksesta (1937/85) 24 §.

[22] Ks. KHOL (1918/74) 15 § ja Kuuskoski: 1955 s. 539 ja 540.

[23] Vrt. asetus lääninhallituksesta (1937/85) 12 § 2 mom, KHOL (1918/74) 15 § ja OK 17:8 (1948/571).

[24] Ks. HE 41/1954 vp./A I, s. 9. Vrt. lainvalmistelukunnan julkaisu N:o 4/51 s. 7–8 (14 §) ja lainvalmistelukunnan julkaisu N:o 6/52 s. 9 (13 §).

> ratkaisemista varten tarvittavia selvityksiä, paitsi vireillepanoasiakirjoista, myös asianosaisten vastineista ja selityksistä, lääninhallitukseen määrätyn syyttäjän toimesta sekä asian ensimmäisenä asteena päättäneen viranomaisen lausunnosta. Niin ikään lääninoikeus voisi, milloin katsoo sen asian selvittämistä varten tarpeelliseksi, omasta aloitteestaan taikka asianosaisten tai syyttäjän pyynnöstä päättää toimittaa asianosaisen suullisen kuulustelun ja kuulla häntä siinä myös totuusvakuutuksen nojalla sekä kuulla asiassa todistajia ja asiantuntijoita. Jos lääninoikeus sen selvityksen lisäksi, mitä näin on saatu, katsoisi asian ratkaisemista varten tarvitsevansa lisäselvitystä, se hankkisi sen viran puolesta, mikäli asiassa ovat julkiset intressit kysymyksessä. Mikäli lääninoikeudessa käsiteltävän lainkäyttöasian saattaminen positiiviseen ratkaisuun on ensi sijassa asianosaisen intressissä, olisi selvityksen hankkiminen sen sijaan oleva hänen tehtävänään. Jos asiassa on vastakkain kaksi keskenään samanarvoista asianosaista, esim. kaksi kuntaa, jäänee selvityksen hankkiminen, siitä huolimatta, että asian ratkaisu koskee myös julkista etua, käytännössä asianosaisten huoleksi."

Muutoksenhausta lääninoikeuden tekemään päätökseen ei säädetty lääninoikeuslaissa, vaan tältä osin oli noudatettava erityislaeissa olevia säännöksiä. Muutoksenhaussa noudatettiin mm. HValL:n (1950/154), lääninhallituksesta annetun asetuksen (1937/85 ja 1955/188), kunnallislain sekä myöhemmin VerL:n säännöksiä[25].

[25] Ks. HE 41/1954 vp./A I, s. 9, laki lääninoikeudesta 18 §, kunnallislaki (1948/642) 183 § ja VerL (1958/482) 96 §. Vrt. asetus lääninhallituksesta (1955/188) 62 §.

3. Lääninoikeuksia koskevan lainsäädännön uudistaminen

3.1. LÄÄNINOIKEUSLAIN (1974/1021) SÄÄTÄMINEN

Alemmanasteisen hallintolainkäytön uudistamisen valmistelu alkoi vuonna 1970, kun lainvalmistelukunta laati asiasta ehdotuksen[1]. KHO antoi ehdotuksen johdosta puoltavan lausunnon valtioneuvostolle 19. huhtikuuta 1971. Valmistelutyön pohjalta hallitus antoi vuoden 1972 valtiopäivillä eduskunnalle asiaa koskevan esityksen.

> Uudistustarvetta perusteltiin mm. sillä, että lääninoikeuksissa käsiteltävien asioiden lukumäärä oli voimakkaasti kasvanut ja laatu monipuolistunut. Etenkin verotuslain voimaantulo vuoden 1960 alusta oli lisännyt lääninoikeuksien työtaakkaa tuntuvasti. Verovalitusasiat muodostivat lääninoikeuksissa käsiteltävistä asioista 70–80 %. Verovalitusasioiden taloudellinen merkitys oli vuosien varrella kasvanut tuntuvasti. Ratkaistavat asiat olivat samalla vaikeutuneet sekä käyneet entistä enemmän aikaa ja erityistietämystä vaativiksi. Tavallisen kansalaisen kannalta hallintolainkäyttö oli nousemassa merkittävimmäksi lainkäyttömuodoksi perinteisen alioikeusmenettelyn sijaan. Maamme oli jäänyt jossain määrin eurooppalaisesta kehityksestä jälkeen. Esim. Ruotsissa oli jo muotoutunut kolmiportainen yleisten hallintotuomioistuinten järjestelmä. Lainkäyttöasioiden käsittely oli tullut liian hitaaksi. Vuoden 1971 päättyessä lääninoikeuksissa oli ratkaisematta 41.899 asiaa. Uusien verolakien pelättiin ruuhkauttavan lääninoikeuksia entistäkin pahemmin. Lääninoikeudesta annetussa laissa ei ollut järjestetty erityistä vastuuta lääninoikeudessa suoritettavien tehtävien asianmukaisesta ja joutuisasta hoitamisesta. Samassa lääninhallituksessa oli toiminut säännönmukaisesti useita toisistaan suhteellisen riippumattomia lääninoikeuksia. Tämä oli saattanut vaarantaa yhdenmukaisen lainkäytön toteutumisen[2].

Alemmanasteisen hallintolainkäytön riippumattomuuden takaaminen oli ollut pohdittavana jo KHO:ta perustettaessa[3]. Lääninasessoria lukuun ottamatta lääninoikeuden jäsenet hoitivat tuomitsemistehtävänsä ohella edelleen useita hallintotehtäviä. Nämä saattoivat vaarantaa *tutkimisen riittävän perusteellisuuden* ja puolueettomuuden. Lääninoikeuden jäsenten vapauttamisen hallintotehtävistä uskottiin tehos-

---

[1] Ks. lainvalmistelukunnan julkaisuja N:o 5/70.
[2] HE 25/1972 vp./A I,1, s. 1–2.
[3] Ks. PeVM 1/AM 9/1908 II vp./A V, s. 4. Tämän jälkeen asia oli esillä mm. lainvalmistelukunnan vuonna 1936 julkaistussa mietinnössä sekä lainvalmistelukunnan vuonna 1970 laatimassa ehdotuksessa. Ks. lainvalmistelukunnan mietintö N:o 5/36 s. 16, 17 ja 99 sekä lainvalmistelukunnan julkaisuja N:o 5/70 s. 7.

tavan lainkäyttöasioiden käsittelyä ja edistävän *oikeusvarmuutta*. Jo lääninoikeudesta annetulla lailla oli luotu suhteellisen selkeä kaksiasianosaissuhde. Erityislaeissa, kuten verotuslaissa, oli veronsaajien edun valvomisesta annettu erityismääräyksiä. Hallintolainkäytössä ei ole kyse tavallisesta kaksiasianosaissuhteesta, koska julkista etua valvova viranomainen on säännönmukaisesti asiantuntemukseltaan yksityiseen asianosaiseen verrattuna ylivertaisessa asemassa. Toisaalta tietämys tosiseikoista on hallintoasioissa yleensä keskittynyt yksityiselle asianosaiselle. *Kaksiasianosaissuhteen toimivuus edellytti sitä, että lääninoikeuksista tuli luoda entistä enemmän riippumattomia tuomioistuimia muistuttavia elimiä*[4].

Hallituksen esitys koki eduskuntakäsittelyn aikana vain vähäisiä muutoksia. Lääninoikeuslaki annettiin vuoden 1974 lopussa (LOL, A:31.12.1974/1021) ja se tuli voimaan 1.10.1975. Lain säätämisen yhteydessä muutettiin mm. verotuslakia, kunnallislakia sekä useita muita erityislakeja. Lääninoikeuslakia täydensi seuraavana vuonna annettu lääninoikeusasetus (LOA, A:26.9.1975/751). Asetuksen antamisen yhteydessä kumottiin mm. lääninhallituksesta annetun asetuksen (1955/188) 4 luvun säännökset asian käsittelystä lääninoikeudessa. Lääninoikeuslaki oli edeltäjäänsä verrattuna jonkin verran yksityiskohtaisempi, mikä johtui siitä, että lain yksi keskeisistä tavoitteista oli kehittää lääninoikeusmenettelyä. Käsiteltävien asioiden moninaisuus pakotti lainsäätäjän kuitenkin siihen, että kutakin erityisryhmää varten oli annettava omat menettelysäännöksensä. Näin oli jo tapahtunutkin mm. tuloverotusta koskevien valitusten osalta verotuslain säätämisellä. Tämän lisäksi menettelyä ohjasi edelleen mm. HValL (1950/154). Erityislakien lisäksi asian käsittelyssä noudatettiin vanhaan tapaan soveltuvin osin *laillista oikeudenkäyntijärjestystä*[5].

> Lääninoikeudessa käsiteltävistä asioista oli aikaisemmin säädetty lääninhallituksesta annetun asetuksen (1955/188) 29 §:ssä. Uudessa laissa tuloverotusta koskevat valitusasiat sisällytettiin lääninoikeuden toimivaltapiiriin viittaamalla suoraan verotuslakiin. Lääninhallituksesta annetun asetuksen 29 §:n muutoksen (1957/188) mukaan lääninoikeudessa ratkaistiin eräiden hallintoriita-asiain oikeuspaikasta annetun lain (1954/446) mukaiset hallintoriita-asiat. Muut lääninhallitukselle kuuluvat hallintoriita-asiat ratkaisi lääninhallitus ilman lääninoikeusmenettelyä. Lääninoikeuslailla kaikki edellä mainitut hallintoriita-asiat osoitettiin lääninoikeuden ratkaistaviksi[6].

Hallituksen esityksen mukaisesti eduskunta katsoi parhaimmaksi kehittää lääninoikeuksia osittaisuudistuksen avulla, mikä merkitsi sitä, että lääninoikeus säilyi lääninhallituksen yhteydessä toimivana kollegiona. Kussakin läänissä oli nyt vain yksi

---

[4] HE 25/1972 vp./A I,1, s. 1-3.

[5] Hallituksen esityksessä mainittiin oikeudenkäyntiasiamiehiä ja todistelua koskevat määräykset esimerkkeinä niistä oikeudenkäymiskaaren säännöksistä, joita viittaus tarkoitti. Ks. HE 25/1972 vp./A I,1, s. 13, LOL 25, 32 ja 33 §, asetus lääninhallituksesta annetun asetuksen muuttamisesta (1975/753) ja vrt. laki lääninoikeudesta (1955/52) 8 § 1 mom ja 19 §.

[6] LOL 2 §:ssä hallintoriita-asia määriteltiin samalla tavalla kuin eräiden hallintoriita-asiain oikeuspaikasta annetun lain 1 §:ssä. Ks. lisäksi HE 25/1972 vp./A I,1, s. 5–7 ja Hallberg: 1978 s. 392 ja 393.

lääninoikeus, mutta se saattoi toimia jaostoihin jakautuneena. Lainkäytön yhtenäisyys turvattiin siten, että lääninoikeuden tai sen jaoston puheenjohtaja saattoi määrätä asian ratkaistavaksi täysistunnossa, jos asian ratkaisulla saattoi olla periaatteellista merkitystä lain soveltamisen kannalta tai jos jaoston ratkaisu olisi poikennut aikaisemmasta käytännöstä. Lääninoikeuslailla lääninoikeuden puheenjohtajalle asetettiin selkeä velvollisuus huolehtia lääninoikeuden tehtävien asianmukaisesta ja joutuisasta hoidosta. Vastaava velvollisuus oli jaoston työskentelyn osalta sen puheenjohtajalla. *Puheenjohtajan tehtävänä oli myös valvoa oikeusperiaatteiden, kuten virallisperiaatteen, soveltamista* sekä laintulkinnan yhdenmukaisuutta[7] .

Lääninoikeuden jäsenet olivat edelleen lääninhallituksen virkamiehiä. Jäseninä toimivat lääninhallituksen lääninneuvokset, kansliapäällikkönä toimivaa lääninneuvosta lukuun ottamatta, sekä vanhemmat ja nuoremmat lääninasessorit. Lääninhallituksiin oli jo perustettu *veroasiaintoimistoja verovalitusasioiden valmistelua ja esittelyä varten,* mikä oli jossain määrin tehostanut asioiden käsittelyä. Nyt merkittävä parannus tapahtui sen suhteen, että lääninoikeuksiin perustettiin myös *omia vakituisia esittelijänvirkoja.* Lääninhallituksessa saattoi tätä tarkoitusta varten olla lääninoikeudensihteerin virkoja ja toimia. Ratkaisemattomien asioiden lukumäärän vähentämiseksi lääninoikeudessa saattoi olla myös määräajaksi nimitettäviä ylimääräisiä lääninneuvoksia sekä ylimääräisiä vanhempia ja nuorempia lääninasessoreita. Ylimääräisten jäsenten nimittämismahdollisuutta perusteltiin hallituksen esityksessä verovalitusasioiden ruuhkautumisella. Veroluokitusta koskevien valitusten käsittelyyn osallistui verotuslain 30 §:n mukaan lääninoikeudessa kaksi asiantuntevaa lisäjäsentä. Lisäjäsenten käytön arveltiin laajenevan myös veroasioiden ulkopuolelle. Tämän vuoksi lääninoikeuslakiin liitettiin lisäjäsenten käytön mahdollistava säännös[8] .

Lääninoikeuden puheenjohtajana ei toiminut enää maaherra, vaan virassa vanhin lääninoikeudessa toimivista lääninneuvoksista. Lääninoikeuden *riippumattomuutta* edisti myös se seikka, että sen jäsenet olivat pääsääntöisesti velvollisia suorittamaan vain lääninoikeuden toimintaan liittyviä tehtäviä. Lääninoikeus oli normaalisti päätösvaltainen kolmijäsenisenä. Erityisten asioiden, kuten veroluokitusta koskevien valitusten osalta, noudatettiin asianomaisen erityislain määräyksiä. Mikäli lääninoikeus toimi jaostoihin jakautuneena, toimi jaoston puheenjohtajana läänin-

---

[7] Lainkäyttöasiassa ei voitu järjestää täysistuntoa, mikäli enemmän kuin kolmasosa lääninoikeuden jäsenistä oli estynyt ottamasta osaa istuntoon. Ks. LOL 1, 8, 10 ja 26 § sekä LOA 13 ja 14 §.

[8] Alemmanasteinen hallintolainkäyttö oli meillä vakiintunut sellaiseksi, ettei siihen osallistunut maallikkojäseniä. Lääninoikeuslakia säädettäessä myös tämä kysymys nousi uudelleen pohdittavaksi. Lääninoikeuksien maallikkojäsentoimikunta oli mietinnössään ehdottanut, että mm. arvio- ja harkintaverotusjutuissa olisi ratkaisumenettelyyn osallistunut maallikkojäseniä. Ks. LOL 4 ja 5 §, asetus lääninhallituksesta annetun asetuksen muuttamisesta (1975/753) 3 § 4 mom, Rautala: 1987 s. 83 ja 174, KM 1972: B 116 s. 1, 45–50 ja 107–111 sekä HE 25/1972 vp./A I,1, s. 4, 7 ja 8, toisen lakivaliokunnan M 2, vastalause I ja II sekä EV/HE 25/1972 vp./1974 vp./A III,2. Vrt. HE 41/1954 vp./A I, s. 3, jossa maallikkojen katsottiin soveltuvan paremmin varsinaiseen hallintotoimintaan kuin ratkaisemaan oikeuskysymyksiä koskevia valituksia.

oikeuden puheenjohtajana oleva tai muu jaostossa toimiva lääninneuvos tai virassa vanhin vanhempi lääninasessori sekä muina jäseninä vähintään kaksi lääninasessoria. Virassa vanhin lääninoikeudessa toimivista lääninneuvoksista johti puhetta täysistunnossa. Lääninoikeudessa toimivan lääninneuvoksen sekä vanhemman ja nuoremman lääninasessorin tuli olla oikeustieteen kandidaatin tai aikaisemman sitä vastaavan tutkinnon suorittaneita. Heiltä vaadittiin lisäksi, että he aikaisemmalla toiminnallaan olivat osoittaneet sellaista taitoa ja kykyä, jota viran menestyksellinen hoitaminen edellytti. Viimeksi mainittu vaatimus oli aikaisemmin koskenut vain lääninasessoria. Ylimääräisiä lääninoikeuden jäseniä koskivat samat *pätevyysvaatimukset* kuin vakinaisiakin viranhaltijoita. Myös lääninoikeudensihteeri tai lääninsihteeri saattoi tilapäisesti toimia lääninoikeuden tai sen jaoston jäsenenä. Hänen tuli tällöin täyttää nuoremman lääninasessorin viran haltijalle asetetut kelpoisuusvaatimukset. Esittelijänä toimivan lääninoikeudensihteerin tuli olla oikeustieteen kandidaatin tutkinnon suorittanut[9] [10].

Asioiden käsittely lääninoikeudessa säilyi pääpiirteissään ennallaan, vaikkakin kollegiaalista käsittelymenetelmää pyrittiin eräiltä osin kehittämään. *Uudistuksen eräs keskeinen lähtökohta oli korostaa kaksiasianosaissuhdetta*. Tuloverotusta koskeneiden valitusten osalta kattava kaksiasianosaissuhde oli luotu jo verotuslakia säädettäessä. Tältä osin verotusmenettelyssä tapahtuneet muutokset heijastuivat suoraan hallintolainkäyttöön. Oma merkityksensä oli myös hallinto-oikeustieteellä, jossa painotettiin aiempaa voimakkaammin kaksiasianosaissuhteen merkitystä ja asian ratkaisevan viranomaisen puolueettomuuden vaatimusta. Kaikkien veronsaajien oikeutta lääninoikeudessa valvoi tarkastusasiamies. Lääninoikeuslakiin lisättiin säännös, jonka mukaan tarkastusasiamies ei saanut toimia lääninoikeuden jäsenenä tai lisäjäsenenä eikä esitellä lääninoikeudessa. Rajoitukset koskivat myös tarkastusasiamiehen varamiestä[11].

Verotuslain mukaan tarkastusasiamiehellä oli ollut oikeus olla läsnä lääninoikeuden istunnossa. Verovelvollisella tai tämän edustajalla ei ollut vastaavaa oikeutta. Lääninoikeuslain säätämisen yhteydessä verotuslakia muutettiin siten, että tarkas-

---

[9] Ks. HE 25/1972 vp./A I,1, s. 8 ja 9, LOL 6 ja 8–11 § sekä LOA 3, 4, 7, 16 ja 28 §. Vrt. laki lääninoikeudesta (1955/52) 3 ja 7 §. Lääninoikeuslakia muutettiin vuonna 1980 siten, että lääninoikeudessa oli lääninoikeuden puheenjohtajana toimiva lääninneuvos ja muina jäseninä lääninoikeudessa toimivat lääninneuvokset sekä vanhemmat ja nuoremmat lääninasessorit. Ks. HE 44/1980 vp./A 1, laki lääninoikeuslain muuttamisesta (1980/418) ja asetus lääninoikeusasetuksen muuttamisesta (1980/558).

[10] Ahvenanmaan lääninhallituksen lääninoikeuden sidos hallintoon säilyi edellä esitetystä poiketen lähes ennallaan. Lääninoikeuden muodostivat maaherra puheenjohtajana sekä lääninneuvos ja vanhempi lääninsihteeri jäseninä. Ahvenanmaan lääninhallituksen lääninoikeuden muodostivat aikaisemmin maaherra, lääninneuvos ja vanhempi kamreeri. Hallituksen esityksessä tämä kokoonpano ehdotettiin säilytettäväksi ennallaan. Vanhemman kamreerin virat ehdittiin kuitenkin lakkauttaa ennen lääninoikeuslakia. Ks. LOL 30 §, LOA 29 §, HE 25/1972 vp./A I,1, s. 14 ja toisen lakivaliokunnan M 2/HE 25/1972 vp./1974 vp./A III,2.

[11] Vastaavat rajoitukset koskivat myös lääninasiamiestä ja hänen varamiestään. Ks. Merikoski:1968 s. 36, HE 25/1972 vp./A I,1, s. 4, VerL 28 § ja LOL 13 §. Vrt. laki lääninoikeudesta (1955/52) 10 §.

tusasiamiehen *erityisoikeus poistettiin*. Tämän vastapainoksi esittelijän tuli ennen esittelyä varata tarkastusasiamiehelle tilaisuus perehtyä niiden asioiden asiakirjoihin, joissa tarkastusasiamies valvoi veronsaajien oikeutta. Lainmuutos ei luonnollisestikaan rajoittanut asianosaisen oikeutta olla läsnä lääninoikeudessa toimitettavassa suullisessa käsittelyssä, todistajien tai asiantuntijoiden kuulustelussa taikka lääninoikeuden toimesta suoritettavassa katselmuksessa[12].

Vastine- ja selitysmenettely säilyi lääninoikeuslaissa lähes ennallaan aikaisempaan verrattuna. Kaksiasianosaissuhteen korostuminen näkyi myös siinä, että lääninoikeus ei enää voinut velvoittaa asianosaista uhkasakolla antamaan vastinettaan tai selitystään. Sen sijaan lääninoikeus saattoi asettaa määräajan, jonka kuluessa vastine tai selitys oli annettava uhalla, että niiden antamatta jättäminen ei estänyt asian käsittelyä ja ratkaisemista[13].

Lääninoikeudesta annetun lain mukaan esittelijäjäsen toimitti esittelyn lääninoikeudessa. Lääninoikeuslain mukaan esittelyn toimitti lääninoikeuden jäsen, lääninoikeudensihteeri, lääninsihteeri tai ylimääräinen esittelijä. Yksinkertaisissa asioissa myös notaari saattoi toimittaa esittelyn. Lääninoikeuden jäsenistä esittelyvelvollisuus saattoi käytännössä vain poikkeuksellisessa työtilanteessa koskea muita kuin nuorempia lääninasessoreita. Esittelijöiden välisestä työnjaosta annettiin tarkemmat määräykset työjärjestyksessä. Esittelijä saattoi vanhaan tapaan pyytää lääninoikeuden puolesta vastineita ja selityksiä sekä asian ratkaisseen viranomaisen asiakirjavihkon ja lausunnon sekä muuta ratkaisun kannalta tarpeellista selvitystä. Lääninoikeuslain vastine-, selitys- ja lausuntomenettelyä koskevat säännökset täydensivät vastaavia verotuslain säännöksiä. Esittelijä saattoi asettaa vastineen tai selityksen antamiselle edellä tarkoitetun määräajan. Myös notaari voitiin määrätä suorittamaan asian valmisteluun liittyviä em. tehtäviä. *Tarkastavan jäsenen tehtävänä oli valvoa esittelyä varten tarpeellisen lisäselvityksen hankkimista*. Hänen tuli myös perehtyä asiakirjoihin ennen esittelyä ja tarkastaa esittelijän laatima päätösehdotus[14].

Hallituksen esityksessä mainittiin uudistuksen erääksi päätavoitteeksi *suullisten käsittelyjen lisääminen*. Tämä koski kuitenkin lähinnä muita kuin veroasioita. Hallitus piti parhaimpana menettelynä sitä, että tarkemmat määräykset suullisesta käsittelystä otettiin asianomaisiin erityislakeihin. Verotuslakiin oli jo aikaisemmin otettu säännös, joka antoi veroprosessin osapuolille mahdollisuuden kuulustuttaa

---

[12] Tarkastusasiamiehen valitusaika oli aikaisemmin luettu päätöksenteon päivästä. Kun tarkastusasiamiehen erityisoikeus nyt poistettiin, luettiin kaikkien muutoksenhakuun oikeutettujen valitusaika tiedoksi saamisesta. Ks. HE 25/1972 vp./A I,1, s. 10 ja 13, LOL 15 § 3 mom ja VerL 31 (1974/1023) sekä 96 § ja 96 d § 1 mom (1968/390 ja 1974/1023).

[13] Ks. LOL 14 § ja vrt. laki lääninoikeudesta (1955/52) 11 §.

[14] Ks. LOL 15 §, LOA 5, 6, 15, 17–19 ja 27 § sekä VerL 90, 93 ja 94 § (1974/1023). Vrt. laki lääninoikeudesta (1955/52) 5, 6 ja 11 §.

Verovalitusasioiden normaalikulusta lääninoikeudessa on laadittu kaavio, josta voidaan havaita useita verovalitusasioiden nykyiseen käsittelyyn liittyviä työvaiheita alemmanasteisessa hallintolainkäytössä. Ks. Vilkkonen:1976 s. 225.

todistajia siinä yleisessä alioikeudessa, jossa se saattoi sopivasti käydä päinsä[15].

Tätä erityissäännöstä täydensivät lääninoikeuslain suullista käsittelyä koskevat määräykset. Lääninoikeus saattoi asian selvittämistä varten toimittaa suullisen käsittelyn, jossa voitiin vanhaan tapaan kuulustella valallisesti todistajia ja asiantuntijoita sekä kuulla totuusvakuutuksen nojalla asianosaista. Suulliseen käsittelyyn voitiin ryhtyä asianosaisten tai lääninoikeuden aloitteesta. Hallituksen esityksen mukaan säännös oli laajempialainen kuin edeltäjänsä. Asianosainen sai tämän mukaan muutoinkin esittää suullisessa käsittelyssä sekä suullista että kirjallista selvitystä. Todistajan kuulustelussa sovellettiin OK 17:33:stä (1948/571) ilmi käyviä periaatteita. Tämän mukaan oikeuden puheenjohtajan ja jäsenten ohella kaikilla asianosaisilla oli oikeus tehdä todistajalle kysymyksiä. Suullisten käsittelyjen painoarvon lisäämistä perusteltiin sillä, että KHO oli palauttanut asioita lääninoikeudelle suullisen kuulustelun toimittamista varten. Käytännössä suullisia käsittelyjä järjestettiin edelleen varsin harvoin. Silloin, kun suullinen käsittely oli päätetty järjestää, oli hyvin tärkeää, että kaikki asianosaiset saapuivat paikalle. Tämän varmistamiseksi lääninoikeuslakiin lisättiin säännös, jonka mukaan asianosaiset oli kutsuttava kirjallisesti suulliseen käsittelyyn. Asianosainen voitiin kutsua sillä uhalla, että hänen poissaolonsa ei estänyt asian käsittelyä ja ratkaisemista[16].

Julkinen tai yksityinen etu oli eräissä lääninoikeudessa käsiteltävissä asioissa hyvin suuri. Tämän vuoksi lääninoikeus saattoi, milloin se katsoi asian laadun tai erityisen syyn niin vaativan, velvoittaa asianosaisen tai julkisen yhdyskunnan puhevaltaa lääninoikeudessa käyttävän asiamiehen sakon uhalla saapumaan suulliseen käsittelyyn. Veroasioissa tällaista uhkaa voitiin käyttää vain harvoissa poikkeustapauksissa[17].

Lääninoikeus saattoi edelleen määrätä todistajan tai asiantuntijan suullisen kuulustelun toimitettavaksi toisessa lääninoikeudessa tai siinä alioikeudessa, jossa se soveliaimmin kävi päinsä. Lainkohtaa voitiin, toisin kuin verotuslain vastaavaa säännöstä, soveltaa paitsi asianosaisten myös lääninoikeuden aloitteesta. Lääninoikeus saattoi turvautua kyseiseen virka-apuun vain silloin, kun todistajan tai asiantuntijan asuinpaikka oli toisen läänin alueella tai kun he muusta sellaisesta syystä eivät voineet vaikeudetta saapua lääninoikeuteen. Virka-apua antavan viranomaisen oli etukäteen ilmoitettava suullisesta kuulustelusta asianosaisille HTiedL:ssa säädetyssä järjestyksessä. Asianosaisilla oli oikeus olla kuulustelussa läsnä sekä esittää todistajalle tai asiantuntijalle kysymyksiä[18].

Lääninoikeudesta annetussa laissa ei ollut säännöksiä *katselmuksen* toimittamisesta. Lääninoikeus oli kuitenkin kyseisen lain 8 §:n 1 momentin viittaussäännök-

---

[15] Ks. HE 25/1972 vp./A I,1, s. 4 ja 9, VerL 140 § ja LOL 12 §.
[16] Ks. HE 25/1972 vp./A I,1, s. 11 ja LOL 16 §. Vrt. laki lääninoikeudesta (1955/52) 12 § sekä VerL 139 §. Viimeksi mainitun lainkohdan mukaan myös KHO saattoi kuulustella valallisesti todistajia ja asiantuntijoita sekä totuusvakuutuksen nojalla asianosaista.
[17] Ks. LOL 21 §.
[18] Ks. LOL 17 § ja vrt. laki lääninoikeudesta (1955/52) 12 § ja VerL (1958/482) 140 §.

sen perusteella saattanut toimittaa katselmuksen noudattaen soveltuvin osin OK 17 luvun säännöksiä. Verotuslaissa oli erityissäännös katselmuksen toimittamisesta veroluokitusta koskevissa valitusasioissa. Hallituksen käsityksen mukaan lähinnä lääninoikeudessa käsiteltävät rakennus- ja veroasiat saattoivat edellyttää katselmuksen toimittamista. Tämän vuoksi lääninoikeuslakiin lisättiin säännös, jonka mukaan lääninoikeus saattoi asian selvittämiseksi toimittaa katselmuksen. Se voitiin toimittaa joko asianosaisten tai lääninoikeuden aloitteesta. OK 17:56:n (1948/571) mukaan oikeuden kaikkien jäsenten tuli osallistua katselmuksen toimittamiseen. Lääninoikeuslain mukaan katselmus voitiin toimittaa myös siten, että lääninoikeus määräsi yhden tai kaksi jäsentään sen toimittamaan. Lääninoikeus saattoi kutsua katselmukseen lisäksi yhden tai useamman asiantuntijan. Asianosaisille oli varattava tilaisuus olla läsnä katselmuksessa, jossa heillä oli oikeus esittää suullista ja kirjallista selvitystä. Katselmuksesta, suullisesta käsittelystä ja kuulustelusta oli laadittava erillinen pöytäkirja[19].

Asian *selvitysvelvollisuudesta* säädettiin lääninoikeuslain 22 §:n 1 momentissa, joka rakenteeltaan ja sanamuodoltaan muistutti suuresti edeltäjäänsä. Lainkohdassa mainittiin ensisijaisina selvityskeinoina vireillepanoasiakirja (12 §), vastine-, selitys- ja lausuntomenettely sekä esittelijän toimesta hankittava muu kirjallinen selvitys (14 ja 15 §), suullinen käsittely (16 §), erillinen virka-apumenettelyssä tapahtuva todistajan tai asiantuntijan suullinen kuulustelu (17 §) ja katselmus (18 §). Mikäli nämä selvityskeinot eivät tuottaneet riittävän täsmällistä tulosta, oli puuttuva lisäselvitys hankittava viran puolesta. Viranomaisaloitteista asian selvittämistä helpotti lääninhallituksesta annetusta asetuksesta lainattu määräys, jonka mukaan valtion ja kunnan sekä muun julkisyhteisön viranomaiset olivat pyynnöstä velvolliset antamaan tietoja ja muuta virka-apua lääninoikeudelle[20]. Lääninoikeusprosessissa alettiin aikaisempaa voimakkaammin korostaa kuulemisen merkitystä. Tämän vuoksi 22 §:ään lisättiin 2 momentti, jonka mukaan *lääninoikeuden oli varattava asianosaiselle tilaisuus antaa selityksensä viran puolesta hankitusta lisäselvityksestä,* jos lääninoikeus katsoi, että selvitys saattoi vaikuttaa asian ratkaisuun. Vastaavaa kuulemisvelvollisuutta osoittavaa nimenomaista säännöstä ei sisältynyt edes KHOL:iin[21].

Lääninoikeuden päätös oli edelleen laadittava kirjallisesti erillisenä toimituskirjana. Lääninoikeuslaki poikkesi edeltäjästään siinä, että lakiin otettiin nimenomainen määräys *perusteluvelvollisuudesta*. Tämän mukaan päätöksen tuli perustelujen ohella sisältää sovellettavat lainkohdat. Lääninoikeuden päätösten perustelujen merkitys kasvoi, koska sen tuli sopivalla tavalla julkaista tärkeimmät ratkaisunsa sekä tiedottaa niistä lääninoikeuden oikeuskäytännöstä tietoa tarvitseville[22].

---

[19] Ks. HE 25/1972 vp./A I,1, s. 11 ja 12, LOL 18 §, LOA 20 § ja VerL 90 § (1974/1023).
[20] Ks. LOL 31 § ja vrt. laki lääninoikeudesta (1955/52) 19 § 2 mom, asetus lääninhallituksesta (1955/188) 11 § 2 mom ja asetus lääninhallituksesta (1937/85) 12 § 2 mom.
[21] Ks. KHOL (1918/74) 15 §, VerL (1958/482) 55 § ja VerA (1959/530) 39 §. Vrt. laki lääninoikeudesta (1955/52) 13 §.
[22] Ks. LOL 27 § ja LOA 1 §. Vrt. laki lääninoikeudesta (1955/52) 16 § ja OK 24:3 (1948/573).

3.2. LÄÄNINOIKEUDEN KOKOONPANOSSA TAPAHTUNEITA MUUTOKSIA

Lääninoikeuden peruskokoonpanoksi oli vuonna 1974 säädetty kolmen jäsenen ja esittelijän kokoonpano. Pääasiassa verovalitusasioiden ruuhkautumisen seurauksena[23] lääninoikeuksissa jouduttiin turvautumaan tilapäisiin supistettuihin kokoonpanoihin. Käsittelyaikoja pyrittiin vuonna 1978 lyhentämään siten, että lääninoikeudensihteeri, lääninsihteeri ja ylimääräinen esittelijä, jolla oli nuoremman lääninasessorin virkaan vaadittava kelpoisuus, saattoi lääninoikeuden työtilanteen niin vaatiessa toimia esittelemässään asiassa lääninoikeuden jäsenenä. Edellä mainitun työtilanteen toteaminen kuului lääninoikeuden puheenjohtajalle[24].

Vuonna 1982 meillä siirryttiin lääninoikeuksissa taloudellisesti vähämerkityksellisissä verovalitusasioissa ratkaisumenettelyyn, jossa lääninoikeuden puheenjohtaja tai muu määrätty lääninoikeuden jäsen saattoi esittelijän esittelystä yksin ratkaista asian. Edellä mainittuja asioita olivat veroasiat, joissa oli kysymys pelkästään luontoiseduista, matka-, päivä- tai edustusrahoista, sairaudesta, viasta tai vammasta aiheutuneen pysyvän haitan perusteella tehtävästä vähennyksestä sekä tulon hankkimisesta tai säilyttämisestä johtuneiden menojen perusteella palkkatulosta tehtävästä vähennyksestä. Verovalitusasia voitiin ratkaista suppeassa kokoonpanossa vain, mikäli asian ratkaiseva lääninoikeuden jäsen ja asian esittelijä olivat yksimielisiä. Muussa tapauksessa asia tuli siirtää normaalikokoonpanoon. Suppeaan kokoonpanoon ohjattavien asioiden valikoinnissa oli lääninoikeuden puheenjohtajalla keskeinen rooli. On muistettava, että edellä mainittuihin asiaryhmiin voi sisältyä myös merkittäviä taloudellisia intressejä sekä hyvin vaikeita laintulkintaongelmia, minkä vuoksi verovelvollisen oikeusturva saattoi vaarantua. Lisäksi muutoksenhakuoikeutta oli useissa tapauksissa rajoitettu. Esittelijän ja notaarin ohella myös osastosihteeri ja toimistosihteeri voitiin nyt määrätä suorittamaan tarvittavia välitoimenpiteitä, minkä oli määrä tehostaa viranomaisaloitteista asian selvittämistä[25].

---

[23] Vuonna 1965 lääninoikeuksiin saapui 26.728 verotuslain 1 §:ssä tarkoitettua verovalitusasiaa eli 59 % kaikista lääninoikeuksien asioista. Vuonna 1970 vastaavat luvut olivat 37.931 kappaletta ja 73%, vuonna 1975 28.839 kappaletta ja 67,3 % ja vuonna 1980 33.530 kappaletta ja 71,2 %. Ks. KM 1981: 64 s. 88.

[24] Ks. KM 1973: 114 s. 101 ss. ja 328–339, HE 219/1978 vp./A 4, laki lääninoikeuslain 10 §:n muuttamisesta (1978/1022) ja asetus lääninoikeusasetuksen muuttamisesta 13 § 5 kohta (1978/1023). Lainmuutoksella palattiin osin vuonna 1955 lääninoikeudesta annetun lain mukaiseen tilanteeseen. Tuolloinhan lääninoikeuden kolmantena jäsenenä toimi esittelijäjäsen. Vasta uuden lääninoikeuslain myötä meillä siirryttiin kolmen jäsenen ja esittelijän normaalikokoonpanoon.

[25] Ks. HE 56/1982 vp./A 2, laki lääninoikeuslain 9 ja 15 §:n väliaikaisesta muuttamisesta (1982/588) sekä asetus lääninoikeusasetuksen 3 §:n muuttamisesta (1982/589). Lainmuutos tuli voimaan 1 päivänä syyskuuta 1982 ja oli aluksi voimassa 31 päivään joulukuuta 1984. Lain voimassaoloa jatkettiin tämän jälkeen vuoden 1986 loppuun. Vuoden 1984 valtiopäivillä esitetyn tilastotiedon mukaan yhden jäsenen käsittelyssä oli vuoden kuluessa ratkaistu n. 6.400 veroasiaa, mikä vastasi n. 18 % kaikista ratkaistuista veroasioista. Ks. HE 212/1984 vp./A 4 ja laki lääninoikeuslain 9 ja 15 §:n väliaikaisesta muuttamisesta annetun lain 9 §:n ja voimaantulosäännöksen muuttamisesta (1984/990).

4. Riippumattomien alemmanasteisten hallintotuomioistuinten aika

4.1. RIIPPUMATTOMAT LÄÄNINOIKEUDET SYNTYVÄT

Hallitusmuodon 2 §:n mukaan oikeusturvaa antoivat riippumattomat tuomioistuimet. Lääninhallitusten osana lääninoikeudet eivät täyttäneet tätä vaatimusta. Asiallisesti lääninoikeuksien lainkäyttötoiminta oli muotoutunut lääninhallinnosta erilliseksi toiminnoksi, minkä lisäksi lääninoikeuksien toiminta oli useiden erityissäännösten myötä laajentunut yleiseksi. Seuraava luonnollinen lääninoikeuksien kehittämisvaihe oli niiden muodostaminen hallitusmuodon vaatimukset täyttäviksi riippumattomiksi tuomioistuimiksi[1].

Uudistus toteutettiin 10.3.1989 annetulla lääninoikeuslain muutoksella (1989/242) sekä 2.6.1989 annetulla lääninoikeusasetuksella (1989/522), joka korvasi vuonna 1975 annetun lääninoikeusasetuksen. Uudistuksella ei ollut suurta vaikutusta lääninoikeuslain asioiden käsittelyä koskeviin säännöksiin, vaan kyse oli lähinnä lääninoikeuden kokoonpanon ja toimivallan muutoksista. Kukin lääninoikeus muodostettiin yleiseksi alueelliseksi hallintotuomioistuimeksi, jonka tuomiopiirinä säilyi lääni. Uudistusta ei kuitenkaan tässä vaiheessa ulotettu koskemaan Ahvenanmaan lääninoikeutta, jonka asema säilyi asiallisen toimivallan tarkistuksia lukuun ottamatta ennallaan[2]. Uudistuksen myötä meille vakiintui kaksiportainen yleisten hallintotuomioistuinten järjestelmä. Tavoitteena oli saada valitusasioissa aiempaa useammin asianosaisia tyydyttävä lopputulos jo ennen ylintä oikeusastetta[3].

Lääninoikeuslakiin lisättiin säännös, joka määräsi hallintoriita-asioiden oikean foorumin. Tämän vuoksi laki eräiden hallintoriita-asiain oikeuspaikasta (1954/446) voitiin kumota. Toisinaan verovalitusasian yhteydessä saattaa tulla vireille

---

[1] Asiaa valmistelivat mm. hallinnon oikeusturvakomitea sekä hallintolainkäyttökomitea. Ks. KM 1981: 64 s. 239–248 ja KM 1985: 48 s. 103 ja 125–136. Vielä tuolloin pidettiin luonnollisena ratkaisuna sitä, että hallinto-oikeudellisia muutoksenhakuasioita saattoivat käsitellä sekä hallintotuomioistuimet että hallintoviranomaiset. Ks. HE 65/1988 vp./A 2, s. 5.

[2] Ks. HE 65/1988 vp./A 2, s. 6, 19, 20 ja 31 sekä laki lääninoikeuslain muuttamisesta (1989/242) 1 § 1 mom ja 30 § 1 mom sekä lääninoikeusasetus (1989/522) 23 ja 24 §.

[3] Esimerkiksi Ruotsissa oli vakiintunut kolmiasteinen yleisten hallintotuomioistuinten järjestelmä. Toisaalta esim. Norjassa, Tanskassa, Islannissa ja Isossa-Britanniassa oli vakiintunut järjestelmä, jossa julkisoikeudelliset riidat käsiteltiin samoissa tuomioistuimissa kuin rikosasiat ja yksityisoikeudelliset riita-asiat. Ks. HE 65/1988 vp./A 2, s. 12 ja 13.

myös hallintoriita-asia esim. ennakon hyväksi lukemisen, perusteettoman edun palauttamisen taikka veronmaksuun mahdollisesti liittyvän korko- tms. suorituksen osalta. Lääninoikeuslain 3 §:n mukaan hallintoriita-asia voitiin pääsääntöisesti käsitellä verovelvollisen kotipaikan mukaan määräytyvässä lääninoikeudessa eli samassa foorumissa, jossa verovalitusasiakin oli yleensä ratkaistava. Verovalitukseen liittyvä hallintoriita-asia on näyttökysymyksiltään yleensä samankaltainen kuin tavallinen verovalitus[4].

Lainmuutoksella lääninoikeuksista muodostettiin itsenäisiä oikeusministeriön hallinnonalalle kuuluvia virastoja, joilla oli omat jäsenensä, esittelijänsä ja toimistohenkilökuntansa. Muutosten läpivientiä helpotti se seikka, että valitusten määrä oli 1980 -luvun alun jälkeen kääntynyt laskuun. Verovalitusasioissa tähän myötävaikutti tehostunut oikaisumenettely. Kuhunkin lääninoikeuteen asetettiin päällikkötuomarin virka, joka muodostettiin aiemmasta lääninoikeuden puheenjohtajana toimineen lääninneuvoksen virasta. Uusi virkanimike oli lääninoikeuden ylituomari. Aiemmat lääninneuvoksen sekä vanhemman ja nuoremman lääninasessorin virat muutettiin lääninoikeudentuomarin viroiksi. Lääninoikeudessa saattoi vanhaan tapaan olla myös ylimääräisiä jäseniä, jotka lain täsmennetyn sanamuodon mukaan voitiin nimittää vain määräajaksi. Jo aiemmin lääninhallituksessa saattoi olla lääninoikeuden tehtäviä varten lääninoikeudensihteerin virkoja ja toimia, mikä oli mahdollistanut lääninoikeuksien omien esittelijöiden nimittämisen. Tätä mahdollisuutta oli toistaiseksi käytetty varsin varovaisesti. Nyt lääninoikeuksien oman esittelijäkunnan rungon muodostivat lääninoikeudensihteerit. Tämän lisäksi saattoi lääninoikeudessa olla tilapäisiä ja sivutoimisia esittelijöitä, mikä mahdollisti sen, että esim. lääninhallituksen virkamies saattoi edelleen toimia esittelijänä[5].

Asian esittelijänä saattoi toimia lääninoikeuden lainoppinut jäsenen, lääninoikeudensihteeri, tilapäinen tai sivutoiminen esittelijä tai notaari. Viimeksi mainittu saattoi totuttuun tapaan esitellä vain yksinkertaisia asioita. Uudistuksella ei ollut vaikutusta esittelijän velvollisuuteen hankkia viran puolesta tarvittavaa lisäselvitystä ennen asian ratkaisemista. Lääninoikeuslain väliaikaisilla muutoksilla eräät lääninoikeuden avustavat virkamiehet oli oikeutettu suorittamaan em. välitoimenpiteitä. Nyt tämä oikeus säädettiin pysyväksi[6].

---

[4] Ks. HE 65/1988 vp./A 2, s. 23 ja 24, laki lääninoikeuslain muuttamisesta (1989/242) 3 § ja lain voimaantulosäännös sekä hallintoriita-asioista esim. KHO 1973 B II 589, KHO 4.6.1973 t:2429, KHO 14.5.1974 t:2111, KHO 9.12.1975 t:4828, KHO 28.5.1982 t:2476, KHO 23.6.1986 t:2565 ja KHO 28.11.1990 t:4218.

[5] Ruotsissa lääninoikeus tekee eräin poikkeuksin päätöksiä yhden lainoppineen ja kolmen maallikkojäsenen kokoonpanossa. Ks. HE 65/1988 vp./A 2, s. 12, 25 ja 26 ja liite 3, laki lääninoikeuslain muuttamisesta (1989/242) 4 ja 15 § sekä lag (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar 17 §.

[6] Ks. HE 65/1988 vp./A 2, s. 30 ja 31 sekä laki lääninoikeuslain muuttamisesta (1989/242) 15 §. Lainkohdassa ei enää mainittu välitoimenpiteitä suorittamaan oikeutettujen avustavien virkamiesten nimikkeitä, vaan lääninoikeuden ylituomari saattoi lääninoikeusasetuksen (1989/522) 11 §:n nojalla määrätä tehtävään sopivaksi katsomansa avustavan virkamiehen.

Aikaisemmin vain lääninoikeuden puheenjohtajana toimineen lääninneuvoksen ja lääninoikeudessa toimineen vakinaisen tai ylimääräisen lääninneuvoksen oli nimittänyt tasavallan presidentti. Lääninoikeuden riippumattomuus vaati, että sen jäsenten nimittämisjärjestys ja virassapysymisoikeus järjestettiin hallitusmuodon edellyttämällä tavalla. Hallitusmuodon muutoksella (1987/637) sekä jakolain ja vesilain muutoksilla (1987/638 ja 639) tuomarien nimittämisoikeuksia siirrettiin korkeimmalta oikeudelta ja kaupunginvaltuustolta tasavallan presidentille. Tämän vuoksi päädyttiin ratkaisuun, jonka mukaan tasavallan presidentti nimitti myös kaikki lääninoikeuksien varsinaiset ja ylimääräiset jäsenet. Lääninoikeudensihteerin nimitti lääninoikeus. Hallitusmuodossa tuomareille säädetty virassapysymisoikeus ulotettiin koskemaan myös ylimääräisiä lääninoikeudentuomareita[7].

Lääninoikeuden muututtua itsenäiseksi virastoksi vain sellainen lääninoikeudensihteeri, jolla oli lääninoikeudentuomarin virkaan vaadittava kelpoisuus, saattoi lääninoikeuden jäsenen satunnaisesti estyneenä ollessa toimia tämän sijaisena. Kuten edellä mainittiin, oli esittelijä saattanut lääninoikeuden työtilanteen niin vaatiessa toimia esittelemässään asiassa lääninoikeuden jäsenenä. Nyt tämä alunperinkin tilapäiseksi tarkoitettu kokoonpanomuoto poistettiin laista. Lääninoikeus saattoi edelleen toimia ainoastaan kolmen jäsenen kokoonpanossa, jolloin yksi jäsenistä esitteli asian lääninoikeudelle ilman läsnä olevaa esittelijää[8]. Valitusasioiden lukumäärä kääntyi jälleen nousuun vuonna 1992. Vuoden 1994 alussa lääninoikeuksissa palattiin jälleen ratkaisumenettelyyn, jossa lääninoikeudensihteeri, jolla oli lääninoikeudentuomarin virkaan vaadittava kelpoisuus, saattoi lääninoikeuden työtilanteen niin vaatiessa toimia esittelemässään asiassa lääninoikeuden jäsenenä. Sinä aikana, jona lääninoikeudensihteeri toimi jäsenenä, hänelle taattiin samanlainen virassapysymisoikeus kuin muillekin jäsenille[9].

---

[7] Ks. HE 65/1988 vp./A 2, s. 6, 7 ja 26, HM 87–89 ja 91 §, laki lääninoikeuslain muuttamisesta (1989/242) 6 § ja lääninoikeusasetus (1989/522) 5-9 §, 10 § 2 kohta ja 14 § 1 kohta. Vrt. lääninoikeusasetus (1975/751) 8 (1980/558 ja 1978/1023)–10 §.

[8] Ks. HE 65/1988 vp./A 2, s. 27 ja 28 sekä laki lääninoikeuslain muuttamisesta (1989/242) 10 §.

[9] Lääninoikeuden ylituomari määräsi lääninoikeusasetuksen (1989/552) 14 §:n 3 kohdan nojalla ne lääninoikeudensihteerit, joilla oli oikeus toimia jäsenenä. Lääninoikeudensihteeri ei voinut toimia jäsenenä silloin, kun kokoonpanoon kuului lainoppineen jäsenen sijasta asiantuntijajäsen. Lainmuutoksella ei ollut vaikutusta Ahvenanmaan lääninoikeuteen, koska siinä ei ollut erillistä esittelijää. Ks. HE 144/1993 vp./A 4 ja laki lääninoikeuslain muuttamisesta ja 10 §:n väliaikaisesta muuttamisesta (1993/1061). Laki tuli voimaan 1.1.1994. Väliaikaisesti muutetun 10 §:n 3 momentin oli tarkoitus olla voimassa vuoden 1995 loppuun. Sen voimassaoloa kuitenkin jatkettiin 24.11.1995 annetulla lailla (1995/1306) vuoden 1996 loppuun.

4.2. AHVENANMAAN HALLINTOTUOMIOISTUIN MUODOSTETAAN RIIPPUMATTOMAKSI

Vuoden 1989 lääninoikeusuudistus oli saattanut Ahvenanmaan muuhun valtakuntaan verrattuna eriarvoiseen asemaan. Ahvenanmaan lääninhallituksen yhteydessä toiminut lääninoikeus muutettiin riippumattomaksi hallintotuomioistuimeksi antamalla laki Ahvenanmaan hallintotuomioistuimesta sekä muuttamalla lääninoikeuslakia ja käräjäoikeuslakia (1994/547–549). Uudistusta perusteltiin mm. seuraavilla syillä: Hallintotuomioistuimet käsittelivät asioita, jotka Suomen ratifioiman Euroopan ihmisoikeussopimuksen (SopS:19/1990) mukaan edellyttivät käsittelyä riippumattomassa tuomioistuimessa. Valmistautuminen yleisen valitusluvan käyttöönottoon veroasioissa edellytti riippumattomia alemmanasteisia hallintotuomioistuimia koko maahan. Uusi yksikkö toimii Ahvenanmaan käräjäoikeuden yhteydessä osin saman lainkäyttöhenkilökunnan varassa. Tämä osoittaa, että hallinnollisten valitusasioiden sekä siviili- ja rikosasioiden ratkaiseminen voidaan niin haluttaessa uskoa samoillekin henkilöille. Verovalitusasioiden lukumäärä on Ahvenanmaalla hyvin vähäinen, minkä vuoksi en käsittele uudistusta tämän tarkemmin[10].

4.3. LÄÄNINOIKEUKSIEN YLEISEN TOIMIVALLAN VAHVISTAMINEN

Jo ennen HLL:a verovalitusasioiden osuus lääninoikeuksissa käsiteltävistä asioista oli vähentynyt[11]. HLL:ssa (1996/586) luovuttiin HValL:n jaosta ylempiin ja alempiin hallintoviranomaisiin sekä siihen perustuvasta hallinnon sisäisestä muutoksenhausta alemmasta hallintoviranomaisesta ylempään hallintoviranomaiseen. HValL:n tarkoittamien ylempien ja alempien hallintoviranomaisten päätöksistä valitettiin yleissäännöksen perusteella lääninoikeuteen. Valituksen ohjaaminen ylempään hallintoviranomaiseen edellyttää HLL:n voimaan tultua muussa laissa olevaa erityissäännöstä. HLL:n säätämisen myötä LOL:n ja KHOL:n luonne muuttui siten, ettei niissä enää ollut keskeisiä menettelysäännöksiä, vaan lähes yksinomaan määräyksiä hallintolainkäytön organisaatiosta[12].

Eri lääninoikeuksien työtilanne ja käsittelyajat olivat muodostuneet erilaisiksi eri lääninoikeuksissa. Tilanteen korjaamiseksi päädyttiin ratkaisuun, jonka mu-

---

[10] Uuden yksikön kokoa kuvaa se, että Ahvenanmaan lääninoikeus käsitteli vuositasolla runsaat 200 asiaa. Ks. KM 1992:42, HE 35/1994 vp./A 1, s. 2–6 sekä laki Ahvenanmaan hallintotuomioistuimesta (1994/547).

[11] Vuonna 1990 veroasiat muodostivat lääninoikeuksissa n. 71 % saapuneista asioista, vuonna 1993 n. 61 %, vuonna 1994 n. 53 % ja vuonna 1995 enää n. 43 %. Ks. HE 37/1996 vp./A 1, s. 3 ja liite 3.

[12] Ks. HE 217/1995 vp./A 6, s. 26, 31, 40 ja 95, HLL 1 ja 7 § (1996/586), laki lääninoikeuslain muuttamisesta (1996/588), etenkin sen 1 § 1 mom ja laki Korkeimmasta hallinto-oikeudesta annetun lain eräiden lainkohtien kumoamisesta (1996/587). Vrt. LOL 1 § 1 mom (1989/242) ja laki Ahvenanmaan hallintotuomioistuimesta 1 § 1 mom (1994/547).

kaan lääninoikeuksien tuomiopiirinä säilyi lääni, mutta lisäksi useilla lääninoikeuksilla saattoi olla yhteinen tuomiopiiri, jonka sisällä asioita voitiin siirtää toisen lääninoikeuden käsiteltäväksi. Länsi-Suomen tuomiopiirin muodostivat Turun ja Porin sekä Vaasan läänit, Sisä-Suomen tuomiopiirin muodostivat Hämeen ja Keski-Suomen läänit, Itä-Suomen tuomiopiirin muodostivat Kymen, Mikkelin, Kuopion ja Pohjois-Karjalan läänit sekä Pohjois-Suomen tuomiopiirin Oulun ja Lapin läänit. Uudistus ei vaikuttanut Uudenmaan lääninoikeuden eikä Ahvenanmaan hallintotuomioistuimen tuomiopiireihin. Toisen lääninoikeuden käsiteltäväksi ei kuitenkaan voitu siirtää asioita, jotka oli säädetty tietyn lääninoikeuden käsiteltäviksi. Uudistuksessa painotettiin sitä, että lääninoikeuksien säilyminen turvaisi paikallistuntemuksen päätöksenteossa. Näin ollen sellaisia asioita, joiden ratkaiseminen edellytti paikallistuntemusta, ei tullut siirtää toisen lääninoikeuden käsiteltäväksi. Tämä seikka saattoi rajoittaa mm. verovalitusasioiden siirtämistä toiseen lääninoikeuteen[13].

4.4. NYKYINEN ALEMMANASTEINEN HALLINTOLAINKÄYTTÖORGANISAATIO

Läänijaon uudistamisen yhteydessä lääninoikeuksien tuomiopiirit olivat jääneet ennalleen, vaikka ne olivat muodostuneet väestöpohjaltaan hyvin erilaisiksi[14]. Lääninoikeudet eivät olleet käytännössä kovinkaan laajasti käyttäneet yhteisiä tuomiopiirejään työmäärän tasaamiseen. Hallintolainkäytön alueellisen tasapainoisen kehittämisen katsottiin vaativan asiamääriltään ja voimavaroiltaan suhteellisen tasavertaisia ja riittävän suuria yksiköitä. Niiden arveltiin turvaavan aiempaa paremmin asioiden yhdenmukaisen käsittelyn ja riittävän asiantuntemuksen sekä mahdollistavan tarvittaessa lainkäyttöhenkilöstön erikoistumisen. Hallintotuomioistuinten muutostarve oli jo otettu huomioon käsittelyn alla olleessa hallitusmuodon uudistusehdotuksessa. Sittemmin säädetyn PL 98 §:n 2 momentin mukaan yleisiä hallintotuomioistuimia ovat korkein hallinto-oikeus ja alueelliset hallinto-oikeudet. Hallinto-oikeuslailla (HaOL, 1999/430) ja sitä täydentävällä hallinto-oikeusasetuksella (HaOA, 1999/438) maahamme perustettiin kahdeksan yleistä ja alueellista hallintotuomioistuinta Helsinkiin, Turkuun, Hämeenlinnaan, Vaasaan, Kouvolaan. Kuopioon, Ouluun ja Rovaniemelle. Hallinto-oikeuslakia ja -asetusta noudatetaan myös

[13] Verovalitusasioiden osalta uudistusta perusteltiin sillä, että tavoitteena oli saavuttaa selvästi alle vuoden mittainen keskimääräinen käsittelyaika. Pitkän aikavälin tavoitteeksi verovalitusasioissa asetettiin keskimääräinen kuuden kuukauden käsittelyaika. Vuonna 1995 verovalitusasian käsittely saattoi pahiten ruuhkautuneissa lääninoikeuksissa kestää parikin vuotta. Ks. HE 37/1996 vp./A 1, s. 2–7, laki lääninoikeuslain muuttamisesta (1996/629) sekä asetus lääninoikeusasetuksen muuttamisesta (1996/630).

[14] Hallintotuomioistuintoimikunnan ehdotuksen mukaan 11 lääninoikeutta olisi korvattu viidellä hallinto-oikeudella. Hallinto-oikeuksien tuomiopiirit olisivat poikenneet läänijaosta ja olisivat jatkossakin noudatelleet lääninoikeuksien yhteisiä tuomiopiirejä. Hallinto-oikeuksilla olisi voinut olla eri paikkakunnilla toimivia jaostoja. Ks. KM 1997:4 s. 75–77, HE 50/1997 vp./A 2, LOL 1 § ja 1 a § 1 mom (1997/603) sekä VNp lääninoikeuksien tuomiopiireistä (1997/795).

Ahvenanmaan hallintotuomioistuimessa siltä osin, kuin Ahvenanmaan hallintotuomioistuimesta annetussa laissa ei ole erikseen muuta säädetty. Lainkäytön välittömyys edellyttäisi, että suulliset käsittelyt pyrittäisiin järjestämään mahdollisimman lähellä asianosaisia. Pidentyneiden välimatkojen luomaa ongelmaa on pyritty helpottamaan sillä, että Hämeenlinnan hallinto-oikeudella on pysyvä istuntopaikka Jyväskylässä sekä Kuopion hallinto-oikeudella Mikkelissä ja Joensuussa. Estettä ei ole sillekään, että hallinto-oikeus voi järjestää suullisia käsittelyjä ja katselmuksia myös muilla paikkakunnilla. Hallinto-oikeuksien tuomiopiireistä säädetään valtioneuvoston päätöksellä. Tuomiopiirien pohjana on kuntajakoon perustuva maakuntajako. Yhteisiä tuomiopiirejä ei enää ole[15] .

Hallinto-oikeuslaki ja -asetus tulivat voimaan 1.11.1999, jolloin lääninoikeuslaki ja -asetus lakkasivat olemasta voimassa. HaOL ja sitä täydentävä asetus ovat lähes puhtaasti organisaatiota koskevia säännöksiä, eivätkä ne muuta kovin merkittävästi verovalitusasioiden käsittelyjärjestystä. Hallinto-oikeuden puheenjohtajana toimii hallinto-oikeuden ylituomari, joka myös muutoinkin johtaa hallinto-oikeuden toimintaa sekä vastaa sen tuloksellisuudesta. Ylituomarille kuuluu, kuten aiemminkin, päävastuu *valvoa oikeusperiaatteiden* soveltamisen ja laintulkinnan yhdenmukaisuutta. Hallinto-oikeuden muina jäseninä ovat hallinto-oikeustuomarit sekä eräissä asiaryhmissä lainoppineiden jäsenten lisäksi asiantuntijajäsenet. Hallintotuomioistuimissa ei ole enää vireillä veroluokitusvalituksia, minkä vuoksi lisäjäseniä koskeva viittaussäännös on tältä osin poistettu laista[16] .

HaOL:iin sisältyivät alunperin säännökset hallinto-oikeuden ylituomarin ja hallinto-oikeustuomareiden nimittämisestä ja kelpoisuusvaatimuksista. Nykyisin näistä asioista määrätään tuomareiden nimittämisestä annetussa laissa (2000/205). Suomen perustuslain mukaan tasavallan presidentti nimittää vakinaiset tuomarit valtioneuvostossa sen ratkaisuehdotuksesta. Tuomareiden nimityksiä valmistelemaan on perustettu riippumaton tuomarinvalintalautakunta, joka tekee tasavallan presidentille perustellut esitykset useimpiin tuomarinvirkoihin nimittämisestä. Uudella valintamenettelyllä on haluttu varmistaa *tuomioistuinten riippumattomuus, mikä on yksi oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin peruselementeistä.* Nykyisissä tuomareiden kelpoisuusvaatimuksissa ja nimitysperusteissa on painotettu viran tehtäväalan

---

[15] Hallinto-oikeuksien tuomiopiirijakoon vaikutti merkittävällä tavalla se, että verovirastojen vanhaan läänijakoon perustuvia virka-alueita oli tarkistettu maakuntien rajojen mukaisesti, minkä lisäksi alueellisia verovirastoja oli yhdistetty. Ks. HE 1/1998 vp./A 1, s. 201 (98 §), HE 114/1998 vp./A 4, s. 18, 19, 21, 22 ja 26, lakivaliokunnan mietintöön 19/1998 vp. sisältyvä vastalause 1, HaOL 1 ja 2 §, VNp 1999/490 sekä laki Ahvenanmaan hallintotuomioistuimesta annetun lain muuttamisesta (1999/432) 2 §.

Oikeusministeriön perusselvityksessä tuomioistuinten kehittämisvaihtoehdoista ehdotettiin hallinto-oikeudet sijoitettaviksi siten, että yhteistyö käräjäoikeuksien kanssa olisi mahdollista. Ehdotuksen mukaan kehitys olisi voinut kulkea kohti yhä lähempää yhtenäisyyttä tai jopa yhtenäisten alueellisten tuomioistuimien syntymistä. Ks. Tuomioistuimet 2000-luvulle. Oikeusministeriön kehitysyksikön perusselvitys 3.3.1998 s. 31–36.

[16] Ks. HE 114/1998 vp./A 4, s. 27 ja 34, HaOL 4 ja 7 § sekä HaOA 8 §. Vrt. LOL 4 §, 8 § 1 ja 2 mom sekä 11 § (1989/242).

edellyttämää perehtyneisyyttä sekä tarvittavia henkilökohtaisia ominaisuuksia. Hallinto-oikeuden ylituomarin kohdalla on lisäksi painotettu johtamistaitoa. Uudistuksen tavoitteena on ollut avata tuomarinura sellaisillekin lakimiehille, jotka ovat hankkineet kokemuksensa tuomioistuinlaitoksen ulkopuolelta[17] .

Määräajaksi nimitettävän tuomarin kelpoisuudesta ja virassapysymisoikeudesta sinä aikana, joksi hänet on nimitetty, sovelletaan samoja säännöksiä kuin vakinaisen tuomarin kohdalla. HaOL:ssa on säilytetty sen alkuperäinen määräys, jonka mukaan määräajaksi nimitetty jäsen voi määräajan päätyttyä toimia hallinto-oikeuden jäsenenä niissä asioissa, joiden valmisteluun tai käsittelyyn hän on toimikautenaan osallistunut[18] .

Hallinto-oikeuden esittelijöitä ovat hallinto-oikeussihteerit ja notaarit. Asian voi luonnollisesti esitellä myös hallinto-oikeustuomari. Kelpoisuusvaatimuksena hallinto-oikeussihteerin virkaan on vanhaan tapaan oikeustieteen kandidaatin tutkinto ja notaarin virkaan siihen soveltuva korkeakoulututkinto. Hallinto-oikeussihteerin nimittää, kuten lääninoikeudensihteerin aikaisemmin, täysistunto[19] .

HaOL:lla on *lisätty yhden jäsenen päätösvaltaa* valitusasioiden käsittelyssä. Jos valitus on peruutettu kokonaan, yksi jäsen voi tehdä päätöksen asian raukeamisesta. Yksi jäsen voi myös päättää, että asiassa toimitetaan suullinen käsittely tai katselmus sekä tehdä niiden toimittamiseen liittyvät ratkaisut. Näin ollen yksikin jäsen voi päättää esim. siitä, milloin ja missä suullinen käsittely tai katselmus toimitetaan, sekä siitä, ketä siihen kutsutaan. Yksi jäsen voi päättää myös muista asian valmisteluun liittyvistä toimenpiteistä kuten lisäselvityksen hankkimisesta. Käytännössä em. toimivaltuudet on yleensä hallinto-oikeuksien työjärjestyksissä delegoitu tarkastavalle jäsenelle. Näin ollen tarkastavan jäsenen painoarvo prosessissa on jonkin verran lisääntynyt. Edellä mainitut toimivaltuudet koskevat myös määräajaksi nimitettävää tuomaria. Yksi jäsen voi päättää tässä tarkoitetuista välitoimista ilman esittelyä, mutta käytännössä ratkaisu tehdään yleensä esittelystä, jolloin esittelijä vastaa asian selvittämisestä ja valmistelusta. Mikään ei toisaalta estä sitä, että hallinto-oikeus päättää esittelyn jälkeen normaalissa kolmen jäsenen kokoonpanossa em. toimenpiteistä. Koska kullakin jäsenellä on itsenäinen päätösvalta, ei kukaan jäsenistä voi yksin estää suullisen käsittelyn tai katselmuksen järjestämistä taikka tietyn lisäselvityksen hankintaa[20] .

---

[17] Ks. KM 1998: 1 s. 98, 99, 158–161, HE 1/1998 vp./A 1, s. 76, HE 109/1999 vp./A3, s. 1 ja 5–7, HaOL 5 § (2000/211), laki tuomareiden nimittämisestä (2000/205), etenkin 1, 2, 6, 11 ja 18 § sekä PL 3 § 3 mom, 58 § 1 mom, 102 § ja 125 § 2 mom. Viimeksi mainitussa lainkohdassa mainitut yleiset nimitysperusteet ovat yhtenevät HM 86 §:ään verrattuna.

[18] Ks. HE 109/1999 vp./A 3, s. 48, PL 103 §, HaOL 11 § (1999/430 ja 2000/211) ja laki tuomareiden nimittämisestä 15 §.

[19] Ks. HaOL 10 ja 18 § sekä HaOA 2 §. Vrt. LOL 4 § 4 mom, 5 § 3 mom, 6 § 4 mom ja 15 § 1 mom (1989/242) sekä lääninoikeusasetus 7 § 1 mom ja 10 § (1989/522).

[20] Ks. HE 114/1998 vp./A 4, s. 31 ja 33, HaOL 12 § 3 mom, Hämeenlinnan hallinto-oikeuden työjärjestys 1.11.1999 19 §, Helsingin hallinto-oikeuden työjärjestys 1.11.1999 21 § ja Kouvolan

Sellaisissa asioissa, joissa ei edellytetä asiantuntijajäsenen läsnäoloa, hallinto-oikeuden täysistuntoon osallistuvat ylituomarin lisäksi vakinaiset ja vuodeksi tai sitä pidemmäksi määräajaksi nimitetyt hallinto-oikeustuomarit. LOL:n mukaan lainkäyttöasiaa täysistunnossa ratkaistaessa läsnä tuli olla vähintään kaksi kolmasosaa lääninoikeuden jäsenistä. HaOL:n mukaan täysistunto on päätösvaltainen, kun läsnä on vähintään puolet hallinto-oikeuden ylituomarin ja hallinto-oikeustuomarin virassa olevista jäsenistä[21].

LOL:ssa ei ollut säännöksiä vahvennetun istunnon käyttömahdollisuudesta. LOL 9 §:n (1974/1021) mukaan lääninoikeus oli päätösvaltainen kolmijäsenisenä, mikäli erityisten asioiden osalta ei ollut säädetty suuremmasta jäsenmäärästä. LOL 10 §:n 2 momentissa (1989/242) ei asetettu jaoston jäsenmäärälle ehdotonta ylärajaa, minkä eräissä lääninoikeuksissa tulkittiin mahdollistavan ns. jaostotäysistuntojen järjestämisen. HaOL:n mukaan hallinto-oikeudessa voi olla vahvennettu istunto, joka on päätösvaltainen vähintään viisijäsenisenä. Vahvennetun istunnon kokoonpanosta määrätään tarkemmin työjärjestyksessä. Hallinto-oikeuden ylituomari voi siirtää lainkäyttöasian täysistunnon käsiteltäväksi, jos asian ratkaisulla saattaa olla periaatteellista merkitystä lain soveltamisen kannalta tai jos ratkaisu tulisi poikkeamaan aikaisemmasta käytännöstä. Hallinto-oikeuden jaoston puheenjohtajalla ei enää ole vastaavaa oikeutta. Sen sijaan jaoston puheenjohtaja voi hallinto-oikeuden ylituomarin ohella siirtää lainkäyttöasian lainkäytön yhdenmukaisuuden turvaamiseksi tai muusta perustellusta syystä vahvennetun istunnon käsiteltäväksi. Asian siirtämisestä vahvennetun istunnon käsiteltäväksi annetaan tarkemmat määräykset työjärjestyksessä[22].

HaOL:ssa valtion ja kuntien sekä muun julkisyhteisön velvollisuutta antaa tietoja ja virka-apua hallinto-oikeudelle on täsmennetty siten, että se koskee vain käsittelyssä tarvittavia tietoja ja että tietojen antamiseen on velvollisuus salassapitosäännösten estämättä. Lääninoikeuksien halukkuutta pyytää tietoja toisilta viranomaisilta on vähentänyt eri virastoissa tuotetuista suoritteista perittävät maksut. Valtion maksuperustelain (1992/150) 6 §:n 3 momentti tosin mahdollistaa sen, että oikeudenhoitoon liittyvistä syistä maksu voidaan jättää kokonaankin perimättä[23].

---

hallinto-oikeuden työjärjestys 14.12.1999 20 §. Vrt. hovioikeuslaki 8 § 1 mom (2000/209) ja OK 2:8 (1998/165).

Myös Ruotsissa lääninoikeuden ja kamarioikeuden yksi jäsen voi päättää asian valmisteluun liittyvistä toimista. Ks. lag (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar 12 (1998:373) ja 18 (2000:355) §.

[21] Ks. HE 114/1998 vp./A 4, s. 32 ja HaOL 14 § (2000/211). Vrt. LOL 26 § 2 mom (1974/1021) ja hovioikeuslaki 8 § 3 mom (2000/209).

[22] Lääninoikeusasetuksen 10 ja 21 §:n (1989/522) mukaan lääninoikeuden työjärjestyksen vahvisti lääninoikeuden täysistunto. HaOL 23 §:n mukaan työjärjestyksen vahvistaa hallinto-oikeuden ylituomari täysistuntoa kuultuaan. Esim. Hämeenlinnan hallinto-oikeuden työjärjestyksen 1.11.1999 22 §:n mukaan vahvennetussa istunnossa asian ratkaisemiseen ottavat osaa jaoston läsnä olevat jäsenet sekä kultakin muulta jaostolta puheenjohtaja tai hänen ollessaan estyneenä vanhin läsnä oleva jäsen. Ylituomari osallistuu istuntoon siitä etukäteen ilmoitettuaan. Ks. lisäksi HE 114/1998 vp./A 4, s. 32 ja HaOL 15 ja 16 § sekä HaOA 7 §. Vrt. LOL 26 § 1 mom (1974/1021) ja hovioikeuslaki 8 § 2 mom (1998/169).

[23] Ks. HaOL 21 § ja vrt. LOL 31 § (1974/1021).

5. Yhteenveto

Maahamme oli luotu ylimmänasteinen riippumaton hallintotuomioistuin vuonna 1918. Alemmanasteisessa hallintolainkäytössä ensimmäinen askel riippumattomien tuomioistuinten suuntaan otettiin vuonna 1955 lääninoikeudesta annetulla lailla, jolloin hallintolainkäyttöasiat erotettiin hallintoasioista kollegiaalisessa menettelyssä ratkaistaviksi. Vuoden 1974 lääninoikeuslaki lisäsi lainkäytön riippumattomuutta, koska lääninoikeuden puheenjohtajana toimi maaherran sijasta virassa vanhin lääninoikeudessa toimivista lääninneuvoksista ja koska lääninoikeuden jäsenten käsiteltäväksi määrättiin pääsääntöisesti vain lainkäyttöasioita. Aikaisemmin etenkin lääninoikeuden puheenjohtajana toimineen maaherran sidos hallintoon oli ilmeinen. Alemmanasteisen hallintolainkäytön riippumattomuus toteutettiin vasta vuonna 1989, jolloin lääninoikeuksista luotiin itsenäisiä oikeusministeriön hallinnonalalle kuuluvia virastoja, joilla oli omat jäsenensä, esittelijänsä ja toimistohenkilökuntansa. Lääninoikeuksien riippumattomuus edellytti sitä, että niiden jäsenten nimittämisjärjestys ja virassapysymisoikeus järjestettiin hallitusmuodon vaatimalla tavalla. Ahvenanmaan lääninoikeudesta muodostettiin riippumaton hallintotuomioistuin, Ahvenanmaan hallintotuomioistuin, vuonna 1994. Riippumattomat alemmanasteiset hallintotuomioistuimet mahdollistivat verovalitusasioissa siirtymisen yleiseen valituslupamenettelyyn. Tällä vuosituhannella tuomioistuinten riippumattomuutta on lujitettu siten, että tuomareiden nimityksiä valmistelemaan on perustettu riippumaton tuomarinvalintalautakunta, joka tekee tasavallan presidentille perustellut esitykset useimpiin tuomarinvirkoihin nimittämisestä.

Tuomioistuinten riippumattomuus on johdonmukainen seuraus sille, että kaksiasianosaissuhdetta oli ryhdytty voimistamaan jo tarkasteltavan ajanjakson alusta alkaen. Lääninoikeudesta annetussa laissa (1955/52) valtion edun valvominen annettiin lääninoikeudesta erilliselle viranomaiselle, koska tämän arveltiin lisäävän lääninoikeuksien objektiivisuuta ja puolueettomuutta. Uudistus ei vaikuttanut välittömästi verovalitusasioiden käsittelyjärjestykseen, mutta se ilmensi asianosaisaloitteisuuden voimistumista hallintolainkäytössä.

Lääninoikeudesta annetun lain tavoitteena oli voimistaa prosessin välittömyyttä. Suullinen käsittely voitiin järjestää joko asianosaisen tai lääninoikeuden aloitteesta. Lopullinen harkintavalta asiassa kuului lääninoikeudelle. Lääninoikeudet saattoivat nyt itse kuulla asianosaista suullisesti sekä todistajaa tai asiantuntijaa valan nojalla. Kuulustelu voitiin järjestää myös toisen lääninhallituksen lääninoikeudessa tai yleisessä alioikeudessa. Suullisen käsittelyn ansiosta lääninoikeudet saivat käyttöönsä jopa tehokkaampia puuttuvien tosiseikkojen selvityskeinoja kuin KHO. Tästä huolimatta veroprosessi säilyi pääsääntöisesti kirjallisena.

Lääninoikeudesta annetun lain 13 §:ssä oli havaittavissa virallistoimintoisuuden

toissijainen asema asianosaistoimintoisuuteen verrattuna. Viranomaisen tuli hankkia puuttuva lisäselvitys vasta sen jälkeen, kun asianosaiset olivat tässä tehtävässä epäonnistuneet.

Lääninoikeuslain (1974/1021) eräs keskeinen lähtökohta oli voimistaa kaksiasianosaissuhdetta, mikä puolestaan lisäsi käsittelymenetelmän merkitystä. Jo verotuslaissa oli luotu kattava ja suhteellisen tehokas kaksiasianosaissuhde tuloveroprosessiin, mikä heijastui suoraan hallintolainkäyttöön. Veroprosessin osapuolten asemaa tasapainotettiin siten, että veronsaajien etua lääninoikeudessa valvoneelta tarkastusasiamieheltä evättiin oikeus ottaa osaa lääninoikeuskäsittelyyn jäsenen tai esittelijän ominaisuudessa. Samanaikaisesti verotuslakia muutettiin siten, että tarkastusasiamies ei enää voinut olla läsnä lääninoikeuden istunnoissa.

Asianosaisten kuulemista oli omiaan tehostamaan LOL:iin lisätty säännös, jonka mukaan asianosaiselle oli varattava tilaisuus antaa selityksensä viran puolesta hankitusta lisäselvityksestä, mikäli lisäselvitys saattoi vaikuttaa asian ratkaisuun. LOL:iin liitettiin OK:n säännöksistä erillinen määräys perusteluvelvollisuudesta. Verotuslakiin lisätyt muutoksenhakurajoitukset vähensivät perustelujen merkitystä asianosaisaloitteisuuden lisääjänä.

LOL:n säännös suullisesta käsittelystä oli tarkoitettu edeltäjäänsä verrattuna laajempialaiseksi. Lisäksi LOL:iin lisättiin oikeudenkäymiskaaresta erillinen säännös katselmuksen toimittamisesta. Suullinen käsittely ja katselmus voitiin järjestää sekä viranomaisen että asianosaisen aloitteesta. Asianosaisella ei kuitenkaan ollut verovalitusasiassa ehdotonta oikeutta vaatia näiden selvityskeinojen käyttämistä. Valitettavasti välittömyys ei sanottavasti lisääntynyt hallintolainkäytössä.

HLL:n säätämisen jälkeen LOL:iin jäi lähes yksinomaan määräyksiä hallintolainkäytön organisaatiosta. Nykyinen organisaatiolaki eli HaOL ei ole merkittävällä tavalla muuttanut valitusasioiden käsittelyjärjestystä. Menettelyä on joustavoitettu lisäämällä yhden jäsenen päätösvaltaa. Yksi jäsen voi mm. päättää, että asiassa toimitetaan suullinen käsittely tai katselmus, ja tehdä niiden toimittamiseen liittyvät ratkaisut sekä päättää myös muista asian valmisteluun liittyvistä toimenpiteistä kuten lisäselvityksen hankkimisesta. Käytännössä em. toimivaltuudet ovat vahvistaneet tarkastavan jäsenen painoarvoa prosessissa.

VI VALITUSMENETTELYÄ OHJANNEET YLEISLAIT

1. Oikeudenkäymiskaaren merkityksestä virallisperiaatteen kehityksen kannalta

Tutkimuksessa on jo useissa kohdissa viitattu hallinnossa tai hallintolainkäytössä sovellettuihin oikeudenkäymiskaaren säännöksiin. Tässä yhteydessä ei ole mahdollista käydä läpi kaikkia oikeudenkäymiskaaren säännöksiä, joilla on ollut merkitystä virallisperiaatteen kehityksen kannalta. Jatkossa keskityn vain yksittäisiin pääkohtiin.

Meillä on varsin pitkät perinteet yleisen tuomioistuinmenettelyn soveltamisesta hallintoprosessiin ja hallintomenettelyyn. Alunperin käräjien tehtävänä on ollut mm. suorittaa veronkantoon liittyviä toimenpiteitä sekä harjoittaa tähän liittyvää lainkäyttöä. Hallinto järjestettiin tarkemmin ja hallinto-oikeudellinen lainkäyttö erotettiin yleisestä lainkäytöstä vasta vuoden 1634 hallitusmuodon ja seuraavana vuonna annetun maaherrojen johtosäännön avulla. Tällöin hallinto-oikeudellinen lainkäyttö siirtyi tuomioistuimilta pääasiassa hallintoviranomaisille, kuten kollegioille ja lääninhallinnolle sekä sen johdossa olleille maaherroille. Kamarikollegiossa muodostui hallinto-oikeudellista lainkäyttöä varten erityinen tuomioistuinosasto, jota varten annettiin uusi johtosääntö vuosina 1692 ja 1695. Nimi kamarioikeus vahvistettiin vuonna 1799. Kamarioikeudessa käsiteltäviin asioihin kuuluivat mm. verovalitusasiat. Ylimmässä asteessa kuninkaan harjoittama hallinto-oikeudellinen lainkäyttö alkoi 1600-luvun jälkipuoliskolla vähitellen erkaantua muusta lainkäytöstä. 1600-luvun lopulla tiukennettiin velvollisuutta noudattaa muutoksenhaussa säädettyä instanssijärjestystä, minkä tarkoituksena oli estää hallintoalamaisia valittamasta suoraan kuninkaalle. Annetuista määräyksistä huolimatta näin saattoi kuitenkin edelleen käytännössä tapahtua. Vuoden 1734 lain OK 10:26:ssä hallinto-oikeudellinen lainkäyttö erotettiin yleisellä säännöksellä yleisten tuomioistuinten toimivallasta. Hallintolainkäyttö alkoi meillä erkaantua hallintotoiminnasta 1870-luvun loppupuolelta alkaen[1] [2].

---

[1] Ks. Hermanson: 1898 s. 62–74, Paasikivi: 1901 s. 174–177 ja 226–229, Willgren: 1925 s. 372–393, Herlitz: 1934 s. 1026, Willgren: 1934 s. 20, 21, 82 ja 104–129, lainvalmistelukunnan mietintö N:o 5/36 s. 37 ja 38, Kuuskoski: 1949 s. 472, Vilkkonen: 1973 s. 9 ss., Vilkkonen: 1976 s. 59–61, Kulla: 1980 s. 21–24, 34–37 ja 262 ss., KM 1981: 64 s. 239 ja Edelstam: 1995 s. 33–38, Mäenpää: 1997 s. 76 ja 77 sekä Halila: 2000 s. 16–20 ja 25.

[2] Hermanson määrittelee hallinto-oikeuden 1800-luvun lopussa mm. seuraavasti: ”Förvaltningsrätten har således att göra med hela den omfattande värksamhet i staten som innebär ett utöfvande, inom den bestående lagens gränser, af den offentliga makten i staten för offentliga ändamål, dock så, att frågan om värkställande maktens utöfvande genom den högsta maktens innehafvare hör till statsförfattningsrätten.” Ks. Hermanson: 1898 s. 17–19 ja 438–441 sekä hallinto-oikeuden eriytymisestä Kulla: 1980 s. 245 ss.

Vuoden 1734 laissa prosessinjohtoa ei ollut järjestetty minkään tietyn periaatteen mukaisesti. Oikeustieteessä ei vielä lain syntyessä ollut luotu käsitteitä käsittely- ja tutkintamenetelmä. Lain tarkoitus lienee ollut se, että sekä asianosaisille että tuomioistuimelle annettiin mahdollisuus vaikuttaa prosessin kulkuun ja oikeudenkäyntiaineiston hankkimiseen. Laki antoi tuomarille oikeuden velvoittaa asianosaiset hankkimaan selvitystä. Sellaista säännöstä, joka olisi velvoittanut tuomarin henkilökohtaisesti huolehtimaan näytön hankkimisesta siviiliprosessissa ei oikeudenkäymiskaareen sisältynyt. Käytännössä säännösten tulkinta oli epäyhtenäistä[3].

Oikeudenkäymiskaarta tai sen muutoksia ei säädetty hallintoa tai hallintolainkäyttöä varten. Oikeudenkäymiskaaren säännösten merkitys hallinto-oikeudellisessa lainkäytössä oli pitkään jossain määrin epäselvä. Oikeuskäytännössä katsottiin yleisesti, että OK:n säännökset olivat velvoittavaa oikeutta myös hallinto-oikeudellisessa lainkäytössä ainakin siltä osin, kuin hallintolainkäyttöä varten ei ollut annettu vastaavia erityissäännöksiä. Vasta 1950-luvun alkupuolella meillä alkoi vakiintua käsitys, jonka mukaan hallinto-oikeudellisessa lainkäytössä sovellettu laillinen oikeudenkäyntijärjestys käsitti lähinnä oikeudenkäymiskaaresta ilmenevät yleiset oikeudenkäyntisäännöt ja -periaatteet[4].

Oikeudenkäymiskaari ei ole eräitä poikkeuksia lukuun ottamatta edistänyt hallinnossa tai hallintolainkäytössä noudatettua virallisperiaatetta, vaan sen vaikutus on ollut pikemminkin päinvastainen. Hallintolainkäytössä on tosin noudatettu mm. kannekirjelmää koskevia OK 14 luvun sekä haasteen sisältöä koskevia OK 11 luvun periaatteita. Näiden perusteella tuomari saattoi vaatia asianosaista yksilöimään vaatimuksensa[5].

OK:n säännökset ovat edistäneet sekä yksityisen että julkisen asianosaisen aloitteellisuutta prosessissa. Esimerkkinä viimeksi mainitusta voidaan mainita kunnallisasetusten oikeudenkäyntikulusäännösten tulkinta. Kunnallisasioissa kunta voitiin jo tuloverotuksen alkuaikoina velvoittaa nimenomaisten säännösten nojalla korvaamaan verovelvollisen oikeudenkäyntikulut. Ilmeisesti oikeudenkäymiskaa-

---

[3] Ks. Ekelöf: 1956 s. 184 ss., Tirkkonen: 1974 s. 27, 28, 45 ja 46, Virolainen: 1988 s. 191 sekä OK 30:11, joka rajoitti uusien todisteiden esittämistä kuninkaalle valitettaessa. Vrt. ennen vuonna 1948 toteutettua OK 17 luvun uudistusta voimassa ollut OK 17:37, jossa tuomaria nimenomaisesti rangaistuksen uhalla varoitettiin ”kidututtamasta” ja ”kiusauttamasta” rikoksesta epäiltyä tunnustuksen saamiseksi. Suurissa rikosasioissa oli tuomarilla kuitenkin lupa ”kovanpuolisella vankeudella koettaa saada totuus ilmi, jos sitovia aiheita ja seikkoja on syytettyä vastaan”. Säännöksessä kehotettiin kuitenkin tuomaria menettelemään tässä suhteessa varovasti.

[4] Laillisesta oikeudenkäyntijärjestyksestä on säädetty esim. KHOL (1918/74) 14 §:ssä ja lääninoikeuslain (1955/52) 8 §:ssä. Ks. lisäksi Ståhlberg: 1909 s. 24 ja 25, Willgren: 1925 s. 313, Herlitz: 1934 s. 1052, Kuuskoski: 1949 s. 471–473, Merikoski: 1952, Merikoski: 1968 s. 45–51, lainvalmistelukunnan mietintö N:o 5/36 s. 64 ja 65, Kulla: 1980 s. 42 ja 43 sekä Halila: 2000 s. 44–46 ja 64–67.

[5] OK 14:5:ssä kantajaa kehotettiin tekemään kannekirjastansa ”lyhykäisen ja selvän”. Niin ikään tuli kantajan panna kannekirjaansa ”selvästi vaatimuksensa ynnä sen perusteet”. Virheellisestä menettelystä saattoi seurata sakkorangaistus. Ks. Kuuskoski:1949 s. 472, Kuuskoski: 1960 s. 437–439, 442, 443, 445 ja 446 sekä KHO 1944 II 574, jossa verovalitusta ei otettu tutkittavaksi, kun valittaja ei ollut valituskirjassaan ilmoittanut, millä tavalla ja millä perusteella hän halusi verotusta muutettavaksi.

ren vaikutuksesta säännöksiä tulkittiin siten, että myös valitusasiansa hävinnyt verovelvollinen voitiin tuomita korvaamaan kunnan oikeudenkäyntikulut[6].

Maassamme muutettiin vuonna 1948 todistelua koskevaa OK 17 lukua lähinnä Ruotsista saatujen esikuvien mukaisesti (1948/571). Tällöin lakiin lisättiin todisteiden hankkimista koskeva prosessinjohtosäännös (17:8), joka kuului seuraavasti: ”Asianosaiset hankkikoot asiassa tarpeelliset todisteet. Oikeus saa myös, milloin tarpeelliseksi harkitaan, omasta aloitteestaan päättää hankittavaksi todisteita. Älköön oikeus kuitenkaan omasta aloitteestaan määrätkö uutta todistajaa kuulusteltavaksi tai asiakirjaa esitettäväksi, jos asiassa sovinto on sallittu tai jos ainoastaan asianomistaja vaatii rangaistusta asianomistajarikoksesta, mistä ei ole säädetty muuta tai kovempaa rangaistusta kuin sakkoa tai vankeutta”[7]. Materiaalista prosessinjohtoa palveli myös saman luvun säännös (17:5), jonka mukaan tuomioistuimen tuli harkita, huomioon ottaen kaikki asiassa ilmenneet seikat, mikä merkitys asianosaisen laiminlyönnillä oli todisteena. Säännös koski mm. tapauksia, joissa asianosainen jätti jotakin oikeudenkäynnissä täyttämättä tai laiminlöi vastata asian selvittämistä tarkoittavaan kysymykseen. Tässä vaiheessa hallinnossa ja hallintolainkäytössä noudatettu virallisperiaate oli jo kehittynyt hyvin samantyyppiseksi, kuin se on nykyisellääkin[8]. Oikeudenkäymiskaareen otettiin puheenjohtajan kyselyoikeutta koskevat säännökset vasta vuoden 1961 alusta voimaan tulleen 14 luvun muuttamisen yhteydessä (OK 14:1, 1960/362). Samassa yhteydessä oikeudenkäymiskaareen lisättiin säännös (OK 14:4), jonka mukaan oikeuden oli huolehdittava siitä, että juttu tuli perusteellisesti käsitellyksi ja ettei asiaan sekoitettu mitään sellaista, joka ei siihen kuulunut[9].

Vuoden 1948 loppuun saakka Suomessa oli voimassa vuoden 1734 lain OK 17:33:n todistustaakkaa koskeva säännös. Tämän mukaan kantajan tuli laillisesti näyttää kanteensa toteen, muuten oli vastaaja vapaa. Mikäli vastaaja toi edukseen esiin jonkin asianhaaran, tuli hänenkin vahvistaa se todisteilla. Kantajalla oli siis lähtökohtaisesti todistustaakka. Mikäli vastaaja teki väitteen, tuli hänen esittää sen tueksi riittävä näyttö eli väitteen tekeminen käänsi todistustaakan[10]. OK 10:26:n nojalla tämä säännös koski vain oikeudenkäyntiä yleisissä tuomioistuimissa, mutta tarkemman normiston puuttuessa sillä saattoi olla merkitystä myös hallinnossa ja hallintolainkäytössä[11]. Kuten edellä on esitetty, oli veroasioissa tavallista, että verovelvollisen vaatimukset hylättiin juuri sen vuoksi, ettei hän ollut kyennyt esittämään tarvittavaa näyttöä niiden tueksi. Virallis- tai tutkintaperiaatteen varsin verkkaista alkutaivalta voidaan selittää oikeudenkäymiskaaren säännösten sekä hallin-

---

[6] Ks. Kuuskoski: 1960 s. 468 ja 469.
[7] Ks. LaVM 12, s. 2/HE 137/1945 vp./1947 vp./A III,II.
[8] Ks. KHOL (1918/74) 15 § ja asetus lääninhallituksesta (1937/85) 12, 19 ja 24 § sekä Kuuskoski: 1949 s. 474.
[9] Ks. HE 33/1959 vp./A I, s. 3 ja Virolainen: 1988 s. 194 ja 195.
[10] Ks. Halila: 1955 s. 77 ja Tirkkonen: 1974 s. 45 ja 46.
[11] Ks. Herlitz: 1934 s. 1046–1048 ja Edelstam: 1995 s. 28 ja 29. Vrt. Willgren: 1925 s. 413.

toon että hallintolainkäyttöön ulottuneella vaikutuksella, mitä edisti hallinto-oikeudellisten menettelysäännösten puutteellisuus[12].

Vuoden 1948 uudistuksessa todistusvelvollisuutta osoittava säännös sijoitettiin OK 17 luvun ensimmäiseksi pykäläksi ja se kuului seuraavasti: ”Riita-asiassa kantajan tulee näyttää toteen ne seikat, jotka tukevat kannetta. Jos vastaaja edukseen tuo esiin jonkin seikan, on hänenkin vahvistettava se todisteilla. Rikosasiassa kantajan tulee näyttää toteen ne seikat, joihin hänen vaatimuksensa nojautuu.” Säännös rakentui samoille perusperiaatteille kuin edeltäjänsä. Lainvalmistelussa pohdittiin jopa sitäkin, oliko määräystä ylipäätään tarpeellista lisätä lakiin, koska todistusvelvollisuutta koskeva säännöstö tulisi joka tapauksessa kehittymään oikeuskäytännössä ja oikeuskirjallisuudessa[13].

OK 17 luvun muutoksen tarkoituksena oli toteuttaa vapaa todisteiden harkinta. Tätä oli kuitenkin jo aikaisemminkin noudatettu kirjallisten todisteiden osalta ennen uudistusta voimassa olleen OK 17:1:n nojalla, joka kuului seuraavasti: ”Jos joku tuopi esiin kirjallisia todistuksia, niillä puhettaan vahvistaaksensa, niin tutkikoon tuomari tarkoin niiden laadun ja oikeaperäisyyden ja myös mikä todistusvoima ja vaikutus niillä asiassa on.” Hallintoprosessi perustui pitkälti kirjalliseen aineistoon, joten vapaa todisteiden harkinta oli siinä pääsääntönä jo ennen uudistusta[14] [15].

Etenkin yleisissä alioikeuksissa oli ryhdytty käyttämään kasvavassa määrin valaehtoisia kirjallisia todistuksia, mikä vaaransi todistelun välittömyyden ja luotettavuuden. Tämän vuoksi OK 17 luvun 11 §:ään lisättiin säännös, joka kuului seuraavasti: ”Älköön alioikeudessa käytettäkö todisteena yksityisluontoista kertomusta, jonka joku on vireille pannun tai alkavan oikeudenkäynnin varalta kirjallisesti antanut, ellei sitä ole erikseen laissa myönnetty tai oikeus erityisistä syistä sitä salli. Jos ylemmässä oikeudessa nojaudutaan sellaiseen kertomukseen, josta mainitaan 1 momentissa, ja oikeus havaitsee, että siihen on kiinnitettävä huomiota, on kertomuksen antajaa kuultava todistajana joko ylemmässä oikeudessa, mikäli siihen lain mukaan muutoin ei ole estettä, tai siinä alioikeudessa, jonka ylempi oikeus mää-

---

[12] Kuuskoski: 1949 s. 468 ja 469.

[13] Ks. HE 137/1945 vp./A III, s. 2 ja LaVM 12, s. 1/HE 137/1945 vp./1947 vp./A III, II sekä Siitari–Vanne: 1998 s. 482–483.

[14] Kirjallisiin todisteisiin sovellettiin todistajan esteellisyyttä koskevia säännöksiä. Ks. Willgren:1925 s. 413, lainvalmistelukunnan mietintö N:o 5/36 s. 69, Tarjanne: 1939 s. 277, Kuuskoski: 1949 s. 473 ja 474 ja Lappalainen: 1995 s. 45 ja 46.

Myös Ruotsissa vapaa todistusten harkinta toteutettiin lopullisesti vuonna 1948. Vapaata todistusten harkintaa oli kuitenkin sovellettu Ruotsinkin hallintoprosessissa kauan, ennen kuin se lopullisesti omaksuttiin yleisessä tuomioistuinmenettelyssä. Ks. Diesen: 1994 s. 7 ja 8 sekä Leidhammar: 1995 s. 41–43.

[15] Vapaaseen todistusteoriaan kuuluu paitsi vapaa todisteiden harkinta myös vapaa todistelu. Viimeksi mainittu merkitsee viranomaisen kannalta sitä, että se voi hankkia tietoja kaikista esiin tulevista seikoista, sellaisistakin, joihin osapuolet eivät ole omassa todistelussaan kiinnittäneet huomiota. Ks. Jonkka: 1993 s. 28–30, Virolainen: 1995 s. 41 ja 42 sekä Kulla: 1999 s. 118.

rää.” Säännös ei koskenut viranomaisen tässä ominaisuudessaan laatimia asiakirjoja[16]. Lainmuutoksen perusteella olisi saattanut olettaa, että yksityisluontoisten kirjallisten todistusten huomioonottamisen kielto olisi tullut ehdottomana voimaan myös hallinto-oikeudellisessa lainkäytössä[17]. Näin ei kuitenkaan käynyt. Kehitykseen vaikutti samaan aikaan toteutettu RL 17:8:n muutos (1948/577). Tämän mukaan se, joka tietensä antoi julkiselle viranomaiselle väärän kirjallisen todistuksen, syyllistyi rangaistavaan tekoon[18]. Hallintolainkäytölle on tunnusomaista, että asian ratkaisuun vaikuttaa yleensä suuri määrä paitsi eri viranomaisten myös yksityisten antamia kirjallisia todisteita. Osin prosessiekonomisista syistä hallintolainkäytössä vakiintui käytäntö, jonka mukaan näitä todisteita voitiin ottaa huomioon ilman, että niiden antajaa olisi ensin kuultu todistajana oikeudessa[19].

---

[16] Ks. HE 137/KKO:n lausunto, liite 1/1945 vp./ A III, s. 18 ja 19, LaVM 12, s. 2 ja SuVM 144 a/HE 137/1945 vp./1947 vp./A III, II sekä Kuuskoski: 1949 s. 475 ja 476.

[17] Kuuskoski: 1949 s. 477.

[18] Ks. HE 137/1945 vp./A III, s. 3, 4 ja 16, LaVM 12, s. 5 ja 14/HE 137/1945 vp./1947 vp./A III, II, Rekola: 1947 s. 616 ja 617 sekä KKO 1981 II 14, jonka mukaan veroilmoituksen perusteena käytettävään kirjanpitoon liitetty tosiasioita vastaamaton lasku katsottiin RL 17:8:ssä tarkoitetuksi kirjalliseksi todistukseksi.

[19] Ks. HE 217/1995 vp./A 6, s. 67. Siinä mainitaan esimerkkinä tapauksesta, jossa yksityisluontoinen todistusasiakirja on kelpuutettu hallintoprosessissa, ratkaisu KHO 1977 II 619. Tapauksessa KHO 1981 II 36 korkein hallinto-oikeus kuitenkin palautti asian lääninoikeudelle suullista käsittelyä varten, kun lääninoikeudessa oli nojauduttu yksityisluontoiseen kirjalliseen kertomukseen.

Myös Ruotsissa säädettiin oikeudenkäymiskaareen vastaava kielto käyttää alkavaa tai jo alkanutta oikeudenkäyntiä varten laadittuja kirjallisia todistajankertomuksia. Ruotsissa on kelpuutettu yksityisluontoisia todistusasiakirjoja hallintoprosessissa samanlaisiin syihin vedoten kuin meilläkin. Ks. Leidhammar: 1995 s. 45–47.

2. Laki muutoksenhausta hallintoasioissa

2.1. LAIN SISÄLTÄMIÄ UUDISTUKSIA

Oikeudenkäymiskaaresta ilmenevien yleisten periaatteiden ohella muutoksenhakua hallintoviranomaisten päätöksiin ohjasivat pitkään useat hajallaan olevat ja toisistaan eroavat säännökset. Osittaista yhtenäisyyttä edisti lääninhallituksen vuoden 1894 johtosääntöön tehty muutos, jolla säädettiin lääninhallituksen päätöksistä yleinen valitusoikeus ja yhtenäinen valitusaika (1923/220). Säännös periytyi lääninhallituksesta annetun asetuksen (1937/85) 59 §:ään. Määräaikojen laskemista puolestaan yhtenäisti laki säädettyjen määräaikain laskemisesta (1930/150). Muutoksenhaussa esiintyneitä epäkohtia ehdotettiin poistettavaksi siten, että KHOL:a (1918/74) olisi muutettu myöntämällä yleinen valitusoikeus sellaisista lainvastaisista päätöksistä ja määräyksistä, joista ei ollut käytettävissä säännöllistä muutoksenhakukeinoa. Vähitellen kävi kuitenkin selväksi, että maahamme tarvittiin erillinen yleislaki, joka sääteli muutoksenhakua hallintoviranomaisten päätöksiin. Laki muutoksenhausta hallintoasioissa (HValL) annettiin 24 päivänä maaliskuuta 1950 (1950/154) ja se tuli voimaan seuraavan vuoden alussa. Laissa oli yleiset säännökset mm. valitusoikeudesta, joka säädettiin yleiseksi, valitusajasta, valituksen tekemisestä sekä valitusosoituksesta[1].

Lakia sovellettiin haettaessa valittamalla muutosta päätöksiin asioissa, joita hallintoviranomaiset käsittelivät ja joissa muutosta ei ollut haettava yleisessä tuomioistuimessa. Hallintoviranomaiseen rinnastettiin yksinomaan tai pääasiallisesti hallinnolliseen lainkäyttöön kuuluvia asioita käsittelevä viranomainen, jonka päätöksiin ei ollut haettava muutosta yleisessä tuomioistuimessa. Näin ollen laki jossain määrin lievensi alemmanasteisen hallintolainkäytön uudistamisessa tapahtuneita viivästyksiä. Lakia ei sovellettu ylimääräiseen muutoksenhakuun eikä veroa tai maksua koskeviin perustevalituksiin, joista kunnallisverotuksen osalta säädettiin MaksuUA:n yleissäännöksessä sekä valtionverotuksen osalta MaksuUA:n yleissäännöksen lisäksi TOL:n erityissäännöksessä. Käytännössä perustevalitusprosessissakin voitiin erityissäännösten puuttuessa noudattaa HValL:sta ilmi käyviä periaatteita[2]. HValL:n soveltamista mm. tuloverotusta koskeviin valitusasioihin rajoitti

[1] Ks. HE 40/1949 vp./A I–II, s. 1 ja 3 sekä Hallberg: 1978 s. 51 ss. Hallituksen esitystä edelsi KHO:n esitys 2.9.1943, lainvalmistelukunnan mietintö muutoksenhausta hallintoasioissa N:o 5/44 ja KHO:n lausunto 7.5.1947.
[2] Ks. HValL 1 ja 2 §, TOL 103 §, MaksuUA 9 § (1945/640) ja Andersson: 1964 s. 324 ja 325.

se seikka, että tältä osin valituksen tekemisestä, valitusoikeudesta ja valitusajasta oli jo annettu verrattain yksityiskohtaiset säännökset TOL:ssa, MKunA:ssa, KKunA:ssa sekä juuri annetussa kunnallislaissa. HValL:a sovellettiin vain, mikäli näistä erityissäännöksistä ei muuta johtunut[3].

HValL:n mukaan *valituskelpoisella päätöksellä* tarkoitettiin hallintoviranomaisen toimenpidettä, jolla asia oli ratkaistu tai jätetty tutkittavaksi ottamatta. Vielä hallituksen esityksessä asianomaiseen lainkohtaan sisältyi toinen momentti, jonka mukaan valitusta ei voitu tehdä mm. asian vireillepanemisesta, lausunnosta, päätöksen perusteluista eikä toimenpiteestä, joka oli luonteeltaan yksinomaan valmistelua tai täytäntöön panemista. Näin ollen esim. virallisperiaatteen mukaisesti tarvittavan lisäselvityksen hankkimisesta tai lausuntopyynnöstä ei voinut yleensä erikseen valittaa. Palautuspäätökseen voitiin esityksen mukaan hakea muutosta vain, mikäli se samalla sisälsi asiaratkaisun. Lakivaliokunnan kannan mukaan asia tuli kuitenkin jättää oikeustieteen ja -käytännön varaan, minkä vuoksi toinen momentti poistettiin laista. Poistettu toinen momentti vastasi sinänsä oikeuskäytäntöä[4].

Virallisperiaatteen kehityksen kannalta HValL:n merkittävimmät säännökset koskivat valituksen tekemistä ja etenkin *valituskirjan sisältöä*. Säännökset olivat merkittäviä, koska muutoksenhakijan esittämät vaatimukset rajaavat valitusviranomaisen tutkimisvallan laajuuden. Tästä pääsäännöstä voidaan tosin joutua poikkeamaan esim. absoluuttisten prosessinedellytysten kohdalla. Valitus oli HValL:n mukaan tehtävä kirjallisesti, jollei erityisissä tapauksissa suullinen valitus ollut sallittu[5]. Valituskirjaan tuli sisältyä valittajan muutoksenhakuvaatimus tarpeellisesti yksilöi-

---

[3] Ks. TOL 102 ja 104 §, KKunA 56 (1925/75), MKunA 84 (1898/21), 84 a (1948/644) ja 91 § (1925/74), kunnallislaki (1948/642) 175, 176 ja 183 §, HE 40/1949 vp./A I–II, s. 2 sekä KHO 1942 I 14, jonka mukaan testamentin toimeenpanijat saattoivat hakea muutosta kuolinpesää kohdanneeseen kunnallistaksoitukseen.

[4] Ks. HValL 3 §, HE 40, s. 2 ja 7, LaVM 22, laki- ja talousvaliokunnan lausunto N:o 15/1949 vp./A I–II, Ikkala: 1955 s. 162–168, Merikoski: 1968 s. 263 ss., Hallberg: 1978 s. 221 ss., 400 ss. ja 419–431 sekä seuraavat oikeustapaukset: KHO 1960 II 525, jonka mukaan KHO:n aikaisemman päätöksen täytäntöönpanoa koskevasta päätöksestä ei voinut valittaa; KHO 1961 II 682, jonka mukaan kaupunginhallituksen toimivaltaan ei kuulunut tehdä verovelvollisen kanssa sopimusta verotettavan tulon määrästä. KHO kumosi tältä osin kaupunginhallituksen päätöksen. Lääninhallitukselle annettavasta lausunnosta tehty päätös koski asian valmistelua eikä niin ollen ollut valituskelpoinen; KHO 1938 II 4313, 1950 II 313, 1953 II 296, 1954 II 677 ja 1955 II 67, joiden mukaan perusteluista ei voinut valittaa; KHO 1959 II 234, jonka mukaan valitus jätettiin tutkimatta, koska siinä ei ollut vaadittu muutosta verotuspäätöksen lopputulokseen, vaan verovähennyksen tekemistä toisella perusteella, KHO 1958 II 287, jonka mukaan pääasiaratkaisua valmistavista toimenpiteistä ei voinut valittaa; KHO 1939 II 2888, 1946 I 56 ja 1958 II 289, joiden mukaan asiaratkaisun sisältäneestä palautuspäätöksestä voitiin valittaa; KHO 1938 II 3696, 1949 II 385, KHO 1957 II 249 ja 1950 II 500, joiden mukaan prosessuaalisin perustein ja ilman asiaratkaisua tehdystä palautuspäätöksestä ei voinut valittaa.

[5] Ks. Merikoski: 1968 s. 356 ja MKunA 84 § (1898/21), jonka nojalla verovelvollinen saattoi tehdä muistutuksensa taksoitusta vastaan myös suullisesti. Ks. myös seuraavat oikeustapaukset: KHO 1955 II 4 ja 1954 II 662, joissa lääninhallitus ei saanut ottaa kaupunginhallituksen päätöksen kumoamisen tai kunnallistaksoituksen kokonaan kumoamisen perusteeksi sellaista seikkaa, johon valittaja ei ollut

tynä, valittajan tai valituskirjan muun laatijan omakätinen allekirjoitus sekä, milloin valittaja ei ollut allekirjoittajana, ilmoitus valituskirjan laatijan ammatista ja asuinpaikasta. Mikäli valituskirja ei täyttänyt edellä mainittuja muotovaatimuksia, voitiin valitus jättää tutkimatta[6]. Valituskirja voitiin erityislain niin salliessa antaa valituksen tekemiselle varatussa ajassa muullekin kuin valitusviranomaiselle[7]. Henkilö, jota säilytettiin vankilassa tai muussa suljetussa laitoksessa, saattoi antaa valituskir-

---

vedonnut; KHO 1960 II 383, jossa tarkastuslautakunnan päätös oikaistiin, kun se oli oikaissut verotusta verovelvollisen vahingoksi, vaikka valtion asiamies ei ollut valittanut verotuksesta; KHO 1961 II 480, jossa KHO ex officio oikaisi LO:lle jälkitaksoituksesta tehtyä valitusta käsiteltäessä sattuneen laskuvirheen; KHO 1962 II 657, jossa kaupunginhallitus oli vaatinut lääninverolautakunnan päätöksen kumottavaksi kunnallisverotuksen osalta. LO:n olisi pitänyt, kumotessaan lääninverolautakunnan toimittaman kunnallisverotuksen ja kansaneläkemaksun maksuunpanon sekä siirtäessään asian niiltä osin asianomaisen verolautakunnan käsiteltäväksi, samalla kumota lääninverolautakunnan toimittama valtionverotus ja siirtää asia siltäkin osin verolautakunnalle; KHO 1964 II 553, jossa lääninoikeuden päätös kumottiin kunnanhallituksen valituksen johdosta, koska lääninoikeus oli alentanut verotusta perusteella, josta ei ollut valitettu; KHO 1965 I 55, jossa lääninoikeudella oli oikeus kumota jälkiverotus kokonaan liian myöhään toimitettuna, kun jälkiverotusta koskeva veroluettelon ote oli lähetetty verovelvolliselle tiedoksi vasta VerL 83 §:ssä säädetyn määräajan jälkeen. Verovelvollinen oli valituskirjassaan vaatinut vain jälkiverotuksessa määrätyn veronkorotuksen poistamista; KHO 1966 II 521, jossa asia siirrettiin ex officio oikean verotuspaikan eli perheen asumiskunnan verotuslautakunnalle, vaikka tämä kunta ei ollut valittanut verovelvollisen työpaikkakunnan toimittamasta verotuksesta eikä myöskään perheen asumiskunnan verolautakunta ollut toimittanut verotusta; KHO 1970 II 568, jossa KHO kumottuaan liikkeen arvioverotuksen palautti asian kunnallisverotuksen osalta laskelmallisen tulon vähäisyyden vuoksi verolautakunnalle uudelleen käsiteltäväksi, vaikka asianomainen kunta ei ollut arvioverotuksen kumoamisen varalta esittänyt vaatimusta harkintaverotukseen siirtymisestä; sekä KHO 1986 II 579, jossa yhtiö oli valituksessaan vaatinut harkintaverotuksen kumoamista. Verotusta toimitettaessa yhtiön verovuonna tekemää investointivarausta ei ollut vähennetty harkitusta määrästä. Kun yhtiö ei ollut erikseen vaatinut vähennyksen tekemistä, KHO ei viran puolesta tutkinut, oliko yhtiön tuloa tällä perusteella alennettava.

[6] Ks. KHO 1923 II 431, jossa maaherran asiamiehen yksilöimätön vaatimus ei antanut aihetta toimenpiteisiin; KHO 1951 II 277, jonka mukaan kirjelmä, joka ei sisältänyt muutoksenhakuvaatimusta, ei antanut aihetta toimenpiteisiin; KHO 1954 II 392, jossa valittaja oli valitusajan kuluttua umpeen, vastaselitystä antaessaan allekirjoittanut valituskirjan. Valitus katsottiin perustevalitukseksi ja tutkittiin sellaisena; KHO 1959 II 44, jossa valituksessa ei ollut mainittu, missä kunnassa ja minkä vuoden tuloista toimitetusta taksoituksesta oli kysymys. Tällöin valitus ei sisältänyt tarpeellisesti yksilöityä muutoksenhakuvaatimusta, minkä vuoksi se voitiin jättää tutkimatta; KHO 1951 II 232, jossa valitusta ei tutkittu, kun siitä ei käynyt selville, mitä KHO:n toimenpidettä valittaja vaati; KHO 1956 II 18, jossa valitus jätettiin tutkimatta, koska siitä ei käynyt ilmi, miltä osin päätöksestä valitettiin; KHO 1951 II 334, 1952 II 15 ja 1955 II 682, joissa vastapuolen valituksen johdosta annetussa selityksessä tehtyä vaatimusta valituksenalaisen päätöksen muuttamiseksi ei tutkittu, koska vaatimusta ei ollut tehty siinä järjestyksessä, kuin muutoksenhausta LH:n päätökseen oli säädetty; KHO 1952 II 273 ja 1952 II 154, joiden mukaan allekirjoittamatonta valituskirjaa ei tutkittu; KHO 1952 I 18 (äänestys), 1952 II 707, 1952 II 740, 1956 II 782, 1957 II 216, joiden mukaan valituskirjaa ei otettu tutkittavaksi, kun valittaja ei ollut sitä allekirjoittanut ja kun valituskirjan laatijakaan ei ollut siihen merkinnyt omakätistä allekirjoitustaan eikä ilmoittanut ammattiaan ja kotipaikkaansa; sekä KHO 1992 A 19, jonka mukaan se seikka, että valitus oli saapunut valitusviranomaiselle telefax-laitteen välityksellä, ei ollut valituksen tutkimisen esteenä.

[7] Ks. esim. KKunA 56 § (1925/75), jonka mukaan taksoituksesta tehty muistutus jätettiin maistraatille; kunnallislain (1948/642) 183 §, jonka mukaan KHO:lle tehtävä valitus voitiin toimittaa myös lääninhallitukselle sieltä edelleen perille lähetettäväksi; TOL 102 §, jonka mukaan tarkastuslautakunnalle osoitettu valitus tuli toimittaa asianomaisen verolautakunnan puheenjohtajalle tai muulle vali-

jan laitoksen johtajalle edelleen valitusviranomaiselle toimitettavaksi[8].

Valituskirjaan tuli liittää valituksenalainen päätös alkuperäisenä tai viran puolesta oikeaksi todistettuna jäljennöksenä sekä todistus siitä, minä päivänä tiedoksisaanti oli tapahtunut. Mikäli näin ei menetelty, voitiin valitus jo aikaisemmin muotoutuneen oikeuskäytännön mukaisesti jättää tutkimatta[9]. Mikäli valitusajan alkamisesta ei voitu toimittaa selvitystä viranomaisen laiminlyönnin vuoksi, oli valitusviranomaisen hankittava puuttuva selvitys viran puolesta. Valtion tuloverosta tarkastuslautakuntaan valitettaessa noudatettiin periaatetta, jonka mukaan valituksenalainen päätös ja selvitys valitusajan alkamisesta toimitettiin viran puolesta valitusviranomaiselle. Kunnallistaksoituksessakaan velvollisuus liittää valituksenalainen päätös ja selvitys valitusajan alkamisesta ei koskenut muistutusmenettelyä, vaan vasta jatkomuutoksenhakua[10].

HValL:iin lisättiin myös säännös, jonka mukaan valituskirja saatiin valitusajan kuluessa toimittaa viranomaiselle postitse, siten kuin siitä oli erikseen säädetty. Viittaussäännös tarkoitti mm. oikeudesta lähettää viranomaisille ja niiltä saada asiakirjoja postitse annettua lakia (1930/45) sekä sitä täydentävää asetusta (1930/46)[11]. Verovalitus- ja muistutusasioissa valituskirjojen toimittaminen postitse oli jo ennen HValL:a varsin yleistä[12].

---

tuksia vastaanottamaan määrätylle henkilölle; TOL 103 §, jonka mukaan perustevalitus voitiin toimittaa TOL 102 §:ssä mainitulle viranomaiselle sekä TOL 104 §, jonka mukaan KHO:lle osoitettu valitus tuli toimittaa tarkastuslautakunnan puheenjohtajalle. Vrt. KHO 1949 II 194, 1950 II 363, 1951 II 130, 1951 II 186, 1953 II 276 ja 1955 I 30, joissa väärälle viranomaiselle jätettyä valitusta ei tutkittu. Vähitellen oikeuskäytäntö vakiintui sellaiseksi, että valituskirjelmän toimittaminen valitusajan kuluessa valitusviranomaiselle ei johtanut oikeudenmenetykseen, vaikka valituskirja olisikin asianomaisen säännöksen nojalla tullut toimittaa valituksenalaisen päätöksen tehneelle viranomaiselle. Ks. KHO 1966 I 2 (äänestys) ja KHO 1988 B 573 (äänestys). Vrt. HLL 26 § 2 mom.

[8] Viimeksi mainittu säännös lisättiin HValL 9 §:ään lakivaliokunnan aloitteesta. Ks. LaVM 22 ja laki- ja talousvaliokunnan lausunto N:o 15/HE 40/1949 vp./A I–II.

[9] Edellä mainittu HValL 11 §:n säännös oli hyvin sopusoinnussa kunnallislain (1948/642) 176, 182 ja 183 §:n sekä TOL 104 §:n valitussäännösten kanssa.

[10] Ks. TOL 102 § ja TOA 30 § 16 kohta, Tarjanne: 1939 s. 307, Rekola: 1947 s. 543, 544, 566 ja 567, KKunA 56 § (1925/75), MKunA 84 (1898/21) ja 84 a § (1948/644), Rekola:1955 s. 203 ja 210, Kuuskoski: 1960 s. 439–441, 469 ja 470, Andersson: 1979 s. 163 sekä seuraavat oikeustapaukset: KHO 1919 II 127; KHO 1943 II 634 (äänestys); KHO 1951 II 359; 1951 II 514; 1952 II 488; 1954 II 508; KHO 23.9.1952 t: 4402, jossa valitus tutkittiin, kun toinen oli liittänyt päätöksen valitukseensa; KHO 1955 I 12, jossa tutkijalautakunnan pöytäkirjanpitäjän allekirjoittama ja valittajalle osoitettu ilmoitus lautakunnan päätöksestä katsottiin valituskelpoiseksi päätökseksi; KHO 1955 II 85, jossa valitusta ei tutkittu, kun määräajassa annettuun valituskirjaan kuuluva valituksenalainen päätös toimitettiin KHO:lle vasta valitusajan umpeuduttua; KHO 1955 II 726, jossa valitusta ei voitu jättää tutkimatta sillä perusteella, ettei päätökseen ollut liitetty tutkijalautakunnan päätöstä, kun valitus perustui siihen, että taksoitus oli laittomasti toimitettu; KHO 1960 II 488, jossa valitusta ei tutkittu, koska valituskirjan oheen liitetystä lääninhallituksen päätöksestä oli poistettu siihen liitettyjä asiakirjoja; sekä KHO 1952 II 66, jossa valitusta ei tutkittu, koska ei ollut selvitystä tiedoksisaantipäivästä.

[11] Ks. HValL 10 §. Viimeksi mainitun lain ja asetuksen kumosivat laki asiakirjain lähettämisestä ja sitä täydentävä asetus (A:26.2.1954/74 ja 75).

[12] Ks. kunnallislaki (1948/642) 176 §, 183 §, Rekola: 1955 s. 201, 203, ja 210 sekä TOL 102–104 § ja Rekola: 1947 s. 535–538 ja 557.

Virallisperiaatteen kehityksen kannalta varsin merkityksellisiä olivat myös lain *valitusosoitusta* koskevat säännökset. TOL:n mukan verolippuun oli merkittävä mm. tieto säännönmukaisen muutoksenhakuajan päättymisestä. Tämä tieto voitiin merkitä valitusosoituksen muotoon. Tarkastuslautakunnan päätökseen oli liitettävä valitusosoitus[13]. Kunnallislaissa oli säädetty kunnan elinten päätöksiin liitettävästä valitusosoituksesta. Tutkijalautakunnan päätökseen tuli jo ennen kunnallislakia kunnallisoikeuden yleisten periaatteiden mukaan liittää valitusosoitus. Tällöin valitusosoitus oli voitu antaa myös suullisesti päätöksen julistamisen jälkeen. Lääninhallitusten päätösten osalta valitusosoituksesta säädettiin lääninhallituksesta annetussa asetuksessa. Kunnallistaksoituksessa verolipuilla ei ollut samanlaista informaatioarvoa kuin valtionverotuksessa, koska ne annettiin vasta sen jälkeen, kun aika maksuunpano- ja kantoluetteloa vastaan tehtäville muistutuksille oli päättynyt. Kunnallistaksoituksessa verovelvollinen saattoi saada tietoa valitusoikeudestaan niistä kuulutuksista, joissa ilmoitettiin taksoitusluettelojen sekä maksuunpano- ja kantoluettelojen esillepanosta[14]. HValL:n mukaan päätökseen, johon saatiin hakea muutosta valittamalla, oli liitettävä valitusosoitus. Valitusosoituksessa oli mainittava valitusviranomainen, se mahdollinen muu viranomainen, jolle valituksen saattoi toimittaa, valitusaika sekä ne asiakirjat, jotka valituskirjaan tuli liittää[15].

Maassamme ei ollut aikaisemmin ollut nimenomaisia yleisiä säännöksiä niiden tapausten varalta, joissa valitusosoituksen antaminen oli kokonaan laiminlyöty tai valitusosoitus oli annettu virheellisenä tai vaillinaisena. Meillä oli pitkään noudatettu käytäntöä, jonka mukaan valitusaika alkoi kulua siitä riippumatta, oliko asianosaiselle annettu valitusosoitus. Vähitellen oikeuskäytäntö kuitenkin muuttui sellaiseksi, että valitusajan katsottiin alkavan valitusosoitusta edellyttävästä päätöksestä vasta sitten, kun asianosaiselle oli annettu valitusosoitus[16]. Mikäli muutoksenhakija oli noudattanut *virheellisen valitusosoituksen* määräyksiä, katsottiin hänen säilyttäneen puhevaltansa[17].

---

[13] Ks. TOL 100, 101 ja 104 §, TOA 30 § 1 mom 14 kohta ja 59 §, Rekola: 1947 s. 526, 527, 552 ja 566 sekä Kauppi: 1950 s. 301.

[14] Ks. kunnallislaki (1948/642) 30, 31 ja 122 § ja lääninhallituksesta annettu asetus (1937/85) 59 §, Ståhlberg: 1926 s. 657, Tarjanne: 1939 s. 300 ja 301 sekä Rekola: 1955 s. 217.

[15] Ks. HValL 12 § 1 mom.

[16] Oikeuskäytäntö oli siten tältäkin osin muotoutunut pitkälti HValL:n säännösten mukaiseksi. Ks. Tarjanne: 1939 s. 302, Rekola: 1947 s. 568 ja 569 sekä Kuuskoski: 1952 s. 129, 130, 438–440 sekä seuraavat oikeustapaukset: 1930 II 827, 1931 II 209 ja 1942 II 500. Vrt. 1941 I 15 (äänestys), jossa valitusosoitusta ei lain mukaan ollut annettava. Lainsäädännössä olleita puutteita korvasivat menetetyn määräajan palauttamista koskevat OK 31:2:n säännökset, joita voitiin soveltaa mm. silloin, kun valitusosoitus oli ollut olennaisesti puutteellinen tai puuttunut kokonaan. Ks. Rekola: 1947 s. 579 ja KHO 1957 II 218.

[17] Ks. KHO 1921 II 18, jossa muutoksenhakija oli KHO:ssa selvittänyt, että tutkijalautakunta oli päätöksensä ohella julistetussa valitusosoituksessa osoittanut hänet hakemaan muutosta maaherralta 30 päivän kuluessa siitä päivästä lukien, jolloin päätös tarkastettaisiin ja siitä laadittava pöytäkirja allekirjoitettaisiin. Koska verovelvollinen oli toiminut valitusosoituksen mukaisesti, asian tutkimatta jättämistä koskeva maaherran päätös poistettiin ja asia palautettiin maaherralle uudelleen käsiteltä-

Milloin päätös oli annettu suullisesti, tuli viranomaisen HValL:n mukaan valitusajan kuluessa pyynnöstä antaa päätös asianosaiselle kirjallisena sekä siihen liittää asianmukainen valitusosoitus[18]. Jos päätökseen liitetty valitusosoitus oli olennaiselta osalta vaillinainen, tuli viranomaisen valitusajan kuluessa tehdystä pyynnöstä antaa vaillinaisen valitusosoituksen tilalle uusi, täydellinen valitusosoitus. Mikäli viranomainen oli kokonaan laiminlyönyt liittää päätökseen valitusosoituksen, tuli sen asianosaisen pyynnöstä antaa valitusosoitus valitusajan päätyttyäkin. Valitusaika luettiin kaikissa edellä mainituissa tapauksissa siitä päivästä, jolloin valitusosoitus oli tullut valittajan tietoon. Mikäli valituskelpoisen päätöksen valitusosoitus oli virheellinen, vaillinainen tai puuttui kokonaan ja valittaja oli noudattanut joko valitusosoituksen tai asianomaisen lain muutoksenhakusäännöksiä, oli valitus katsottava oikein tehdyksi. Valitusosoituksessa mainitun viranomaisen tuli tarvittaessa viran puolesta siirtää asia oikealle valitusviranomaiselle[19].

2.2. LAIN VOIMASSAOLOAIKANA TAPAHTUNEITA MUUTOKSIA

Vaikka HValL:ssa luetellut valitusmenettelyn edellytykset olivat periaatteessa sitovia, muodostui oikeuskäytäntö vähitellen sellaiseksi, että eri edellytysten noudattamatta jättäminen johti erilaiseen lopputulokseen. Niinpä asuinpaikan ilmoittamatta jättämisen ei katsottu olevan peruste sille, että valitus olisi voitu jättää tutkittavaksi ottamatta. Epäselvyyttä ilmeni myös sen suhteen, voitiinko valitus aina jättää tutkittavaksi ottamatta, mikäli valituksenalaisen päätöksen tiedoksisaantia koskevaa todistusta ei ollut liitetty valitukseen. HValL:n säännösten epäyhtenäinen tulkinta

---

väksi; sekä KHO 1945 II 232, jossa tutkijalautakuntana toimineen kunnanvaltuuston päätökseen liittämä valitusosoitus oli ollut sikäli epäselvä, että verovelvollisella oli sen perusteella ollut aihetta luulla valitusajan alkavan kulua vasta siitä, kun kunnanvaltuuston pöytäkirja oli valtuuston kokoushuoneessa julkiluettu. Koska verovelvollisen valituskirja oli täten lasketun ajan kuluessa annettu LH:lle, valitus oli tutkittava. Ks. myös KHO 1919 II 1435, 1926 II 693, 1933 II 101, 1934 II 835, 1935 II 494, 1936 II 2589 ja 1950 II 22.

[18] Ks. KHO 1954 II 680, jonka mukaan kunnallistaksoitusta koskevassa asiassa valitusaika luettiin pöytäkirjan otteen saamisesta, kun kunnallisvaltuuston tutkijalautakuntana tekemää päätöstä ei ollut julistettu. Vrt. KHO 1952 II 440, jossa kunnallistaksoitusta koskeva asia palautettiin lääninhallitukselle uudelleen käsiteltäväksi veromuistutuksia tutkineen kunnallisvaltuuston antaman virheellisen valitusosoituksen takia.

[19] Ks. HE 40/1949 vp./A I–II, s. 5 ja 6, HValL 12 § 2–5 mom ja 13 § sekä KHO 1951 II 120 ja 1951 II 121, joissa virheellisen valitusosoituksen määräyksiä noudattanut valittaja säilytti puhevaltansa; KHO 1962 I 14, jossa asia palautettiin kouluhallitukselle valitusosoituksen antamista varten sekä KHO 1957 II 270 (äänestys) ja 1959 II 223 (äänestys), joissa valittajan katsottiin säilyttäneen puhevaltansa myös taksoituksen määrään nähden, kun tutkijalautakunta tai veromuistutuksia käsitellyt kunnanvaltuusto ei ollut liittänyt valitusosoitusta valittajalle antamaansa pöytäkirjanotteeseen. Säädetyn valitusajan päätyttyä tehty valitus oli samasta syystä tutkittava myös tapauksessa KHO 1960 II 524.

aiheutti epävarmuutta eri viranomaisissa. Eduskunta lausuikin käsitellessään edustaja Kytän ym. lakialoitetta (n:o 10, 1954 vp./L II) toivomuksen, että hallituksen toimesta tutkittaisiin, oliko hallintovalitusasioissa sellaisia ohjeluontoisia määräyksiä, joiden laiminlyömisestä ei seuraisi valituksen tutkimatta jättäminen. Eduskunnan käsityksen mukaan tavoitteena tuli olla järjestelmä, jossa määräajassa tehty valitus voitaisiin jättää tutkimatta vain silloin, kun se oli niin vaillinainen, ettei se kelvannut asian käsittelyn perustaksi[20].

Havaittujen epäkohtien poistamiseksi HValL:a muutettiin 16.12.1966 annetulla lailla (1966/659). Valituskirjan sisältöä ja sen liitteitä koskevat vaatimukset säilyivät pääosin ennallaan. Ennen lainmuutosta HValL:iin ei sisältynyt säännöstä vaatimuksen perusteista. Nyt lakia muutettiin siten, että valituskirjassa oli mainittava mm. *vaatimuksen perusteet,* jolleivät ne ilmenneet siitä, mitä valittaja aikaisemmin oli asiassa esittänyt. Lain uuden sanamuodon mukaan valituskirjaan tuli myös liittää ne *todisteet,* joihin valittaja halusi nojautua ja joita ei ollut esitetty aikaisemmin[21].

Valituskirjan muodollisia edellytyksiä ei katsottu voitavan jakaa seuraamusten perusteella eri ryhmiin. Tämän vuoksi uudistus toteutettiin siten, että valitusviranomaisen tuli varata valittajalle tilaisuus kohtuullisen määräajan kuluessa poistaa valituskirjassa havaittu puutteellisuus, jollei sitä katsottu niin vähäiseksi, ettei sen poistaminen ollut tarpeen[22]. Uusien säännösten mukaan valittajalle tuli varata tilaisuus täydentää valitustaan mm. silloin, kun valituskirjassa ei mainittu, miltä osin päätöksestä valitettiin tai mikä muutos siihen vaadittiin tehtäväksi. Niin ikään tuli valitusta täydentää silloin, kun vaatimuksen perusteet eivät käyneet ilmi valituskir-

---

[20] Ks. LaVM 14/1954 vp./A V,I; 1955 vp./Ptk I, s. 123 ja HE 40/1966 vp./A I, s. 1.

[21] Ks. HValL 9a § ja 9b § (1966/659) ja vrt. 9 ja 11 § (1950/154). Hallintoprosessissa noudatettiin yleisesti periaatetta, jonka mukaan uutta selvitystä voitiin valitusajan umpeuduttuakin antaa paitsi suullisessa käsittelyssä myös valitusviranomaisen päätettyä kuulla asianosaisia uudelleen ennen pääasiaratkaisua. Tämän vuoksi lain valmisteluvaiheessa pelättiin viimeksi mainitun säännöksen rajoittavan uusien todisteiden esittämismahdollisuutta sen jälkeen, kun valitusaika oli kulunut umpeen. Korkein hallinto-oikeus tulkitsi uutta lainkohtaa siten, että se mahdollisti aikaisemman oikeuskäytännön mukaisesti uusien todisteiden esittämisen tuomioistuimen päätettyä OK 30:15:n tai 30:21:n (1955/2) nojalla kirjelmien vaihdosta tai suullisesta kuulustelusta. Oikeuskäytännössä vastaava tulkintasuositus omaksuttiin myös alemmanasteisessa hallintolainkäytössä. HValL:n uudistettujen valituskirjan sisältöä koskeneiden säännösten esikuva oli OK 11:3 (1960/362). Ks. HE 40, s. 3 ja esitykseen liittyvä korkeimman hallinto-oikeuden lausunto N:o 2919 a/1966 vp./A I.

[22] Uudistusta perusteltiin mm. sillä, että täydentämismenettely oli omaksuttu OK 15:4:ää (1958/150) säädettäessä. Lainkohdan mukaan oikeudenkäyntiasiamiehelle tuli tarvittaessa varata tilaisuus esittää selvitys valtuutuksestaan. Ruotsissa asianosaisten osallistumisoikeuksien parantamiseen tähtäävä keskustelu oli alkanut jo 1940-luvulla. Asiakirjojen täydennysmenettelystä oli olemassa erityislainsäädännössä joitakin määräyksiä. Ruotsin uudistetun oikeudenkäymiskaaren mukaan useita kanne- tai muutoksenhakukirjelmässä havaittuja puutteita voitiin myöhemmin täydentää. Täydennysmenettelyn kokonaisuudistus oli Ruotsissa tarkoitus toteuttaa ehdotetussa hallintomenettelylaissa. Ks. SOU 1946: 69 s. 90, 91, 97–99 ja 200, SOU 1964: 27 s. 39 ja 289 sekä HE 40/1966 vp./A I, s. 2 ja 3. Vrt. GFL (1971:290) 8 §, joka kuuluu seuraavasti: ”Är ansöknings- eller besvärshandling eller annan handling från någon som saken angår ofullständig och kan bristen avhjälpas på ett enkelt sätt, skall myndigheten vägleda honom, om det behövs för att han skall kunna ta till vara sin rätt”.

jasta tai valittajan aikaisemmin esittämästä aineistosta. Edellä tarkoitettuja vähäisiä puutteita, joiden osalta *täydennysmenettelyyn* ei tarvinnut ryhtyä, olivat ilmoitukset valittajan ja valituskirjan laatijan ammatista, asuinkunnasta ja postiosoitteesta. Lainmuutoksen myötä valitusviranomaiselle asetettiin selkeä velvollisuus varmistua siitä, että se oli ymmärtänyt valittajan vaatimukset ja niitä tukevat perustelut oikein. HValL:n puutteiden poistamista koskevilla säännöksillä oli merkitystä myös vastaavan hallintomenettelyn muotoutumiseen. Puutteiden poistaminen tähtäsi ensi sijassa valituksen tutkimisen muodollisten esteiden poistamiseen. HValL velvoitti valitusviranomaisen varaamaan valittajalle tilaisuuden täydentää puuttuvia todisteita lähinnä silloin, kun niihin oli valituskirjassa erikseen vedottu. Täydennysmenettelyyn tuli ryhtyä silloinkin, kun valitus ei täyttänyt muussa laissa tai asetuksessa olevan erityissäännöksen sisältövaatimuksia. Viimeksi mainitulla viittaussäännöksellä ei ollut tuloverotusta koskevien valitusasioiden osalta suurtakaan merkitystä, koska valituskirjan sisällöstä ei ollut verotuslaissa tai -asetuksessa yksityiskohtaisia säännöksiä[23].

Lainvalmistelukunnan ehdotuksessa HValL:iin ei esitetty otettavaksi säännöstä, jonka nojalla valitus olisi voitu jättää *tutkittavaksi ottamatta*. KHO:n kannan mukaan asian jättäminen pelkkien lainvalmisteluvaiheessa esitettyjen perustelujen varaan saattoi vaarantaa hallintoalamaisten oikeusturvallisuuden. Tutkimatta jättämisen edellytyksiä koskevan säännöksen toivottiin samalla johdattavan valittajia entistä suurempaan huolellisuuteen. Näistä syistä lakiin lisättiin säännös, jonka mukaan valitus voitiin jättää tutkimatta silloin, kun valitusta ei ollut tehty ajoissa, kun valitus oli niin vaillinainen, ettei se kelvannut asian käsittelyn perustaksi, eikä valittaja, vaikka hänelle oli varattu siihen tilaisuus, ollut poistanut puutteellisuutta, tai kun muu seikka oli valituksen tutkimisen esteenä[24].

---

[23] Ks. HE 40/1966 vp./A I, s. 2, Tähti: 1995 s. 176 ja HValL 11 § (1966/659). Vrt. VerL (1958/482) 90, 92–94 ja 96 §.

[24] Ks. HValL 11a § (1966/659) ja HE 40, s. 2, esitykseen liittyvä korkeimman hallinto-oikeuden lausunto N:o 2919 a/1966 vp./A I sekä seuraavat oikeustapaukset: KHO 1979 II 29 ja 90, joissa korkein hallinto-oikeus katsoi, että valittajalle tuli, tarvittaessa täydentämistä koskevaa kehotusta tarpeellisessa määrin selventäen, varata uudelleen tilaisuus poistaa havaittu puutteellisuus; KHO 1979 II 88, jonka mukaan valitusta ei voitu jättää tutkimatta, kun valittaja oli erehtynyt lääninoikeuden täydennyskehotuksen merkityksestä ja korjannut puutteen vasta korkeimpaan hallinto-oikeuteen toimittamassaan valituksessa; KHO 1971 I 2, jonka mukaan väärälle valitusviranomaiselle toimitettu valitus tuli tutkia, kun se oli saapunut oikealle valitusviranomaiselle ajoissa. Vrt. aikaisemmasta oikeuskäytännöstä KHO 1955 I 30 (äänestys). Ks. lisäksi KHO 1967 II 595, jonka mukaan lääninoikeuden ei olisi pitänyt ottaa verotuksen alentamista koskevaa vaatimusta tutkittavaksi, kun valittajalle ei ollut verovuodelta maksuunpantu veroa lainkaan. Hallintoprosessissa noudatettiin vanhaan tapaan kanteenmuutoskieltoa. Kiellettynä kanteenmuutoksena ei pidetty uuttakaan vaatimusta, kun se johtui oikeudenkäynnin aikana tapahtuneesta olosuhteiden muutoksesta. Ks. OK 14:2 (1960/362) ja KHO 1980 II 574, jossa vaatimus satunnaisen myyntivoiton verotuksen poistamisesta voitiin em. syystä esittää vasta korkeimmassa hallinto-oikeudessa. Vrt. KHO 1967 II 596, jossa vasta korkeimmassa hallinto-oikeudessa esitetty toissijainen satunnaisen myyntivoiton vähennystä koskeva vaatimus tutkittiin sekä KHO 1972 II 567, jonka mukaan lääninoikeuden tuli ottaa tutkittavakseen jo kertaalleen ratkaisemansa asia, kun perustevalitus oli tehty uudella perusteella.

Lainmuutoksella HValL:n valituksen täydennysmenettely, tutkimatta jättämisen edellytykset sekä jo vanhastaan laissa olleet virheellisen tai kokonaan puuttuneen valitusosoituksen oikeusvaikutukset ulotettiin koskemaan mm. veroa tai maksua koskeneita perustevalitusasioita sekä kunnallisten viranomaisten päätöksistä tehtyjä valituksia[25].

2.3. YHTEENVETO

Hallintoprosessissa viranomaismenettelyä yhtenäistettiin jo vuonna 1950 säädetyllä HValL:lla. Hallintomenettelyssä vastaava yhtenäistäminen tapahtui vasta vuonna 1982 säädetyllä HMenL:lla. HMenL ja HValL muutetussa muodossaan korostivat asioiden selvittämisen tärkeyttä. Tavoite pyrittiin saavuttamaan ensisijaisesti siten, että asianosaiset oli aiempaa voimakkaammin kytkettävä selvitysprosessiin mukaan. *Yhteistoimintaperiaatetta* edistävistä lainmuutoksista mielestäni tärkein oli se, että sekä hallintoprosessin että hallintomenettelyn osalta säädettiin viranomaisaloitteisesta asiakirjojen täydennysmenettelystä. HMenL tosin korosti HValL:a voimakkaammin kansalaisiin kohdistuvaa viranomaisten informointivelvollisuutta.

Veroprosessissa noudatettavan virallisperiaatteen kehityksen kannalta HValL:n alkuperäisistä säännöksistä merkittävimmät olivat ne, jotka koskivat valituskirjan sisältöä sekä valitusosoitusta. Muutoksenhakuvaatimukselle asetettavat kriteerit ovat hallintolainkäytössä keskeisiä, koska muutoksenhakijan vaatimukset rajaavat viranomaisen tutkimisvallan laajuuden. HValL:iin ei alunperin sisältynyt säännöksiä valituskirjassa havaittujen puutteellisuuksien poistamisesta. Mikäli valituskirja ei täyttänyt laissa edellytettyjä muotovaatimuksia, voitiin valitus jättää tutkimatta.

Ennen HValL:a voimassa olleet säännökset olivat osin mahdollistaneet ja osin tehneet pakolliseksi valitusosoituksen käyttämisen veroasioissa. Uusi laki yhtenäisti tältäkin osin eri viranomaisten noudattamaa käytäntöä. HValL:n mukaan päätökseen, johon saatiin hakea muutosta valittamalla, oli liitettävä valitusosoitus. Lakiin lisättiin oikeuskäytännön ennakoimat säännökset virheellisen tai kokonaan puuttuneen valitusosoituksen täydentämisestä. Valitusosoituksen sisältöä ja täydentämistä

Useisiin valitusasiakirjoihin oli leimaverolain mukaan liitettävä leimamerkkejä. Mikäli valittaja ei ollut niitä liittänyt valitusasiakirjaansa, palautettiin se valittajalle täydennettäväksi. Mikäli valitus ei leimamerkeillä täydennettynä saapunut ajoissa, jätettiin valitus tutkimatta. Ks. KHO 1951 II 553, 1953 II 5 ja 1957 II 218. HValL:a muutettaessa eduskunta hyväksyi ponnen, jonka mukaan leimaverolakia uudistettaessa oli pidettävä huolta siitä, ettei valittaja em. puutteen vuoksi kärsinyt oikeudenmenetystä. Liiteleimoista luovuttiin vasta, kun annettiin laki tuomioistuinten ja eräiden oikeushallintoviranomaisten suoritteista perittävistä maksuista (1993/701). Ks. EV/HE 40/1966 vp./A I, HE 65/1993 vp./A 2 ja laki leimaverolain muuttamisesta (1993/730).

[25] Ks. HValL 1 § 3 mom (1966/659) ja HE 40, s. 2 sekä esitykseen liittyvä korkeimman hallinto-oikeuden lausunto N:o 2919 a/1966 vp./A I.

koskevat määräykset olivat vielä tässä vaiheessa merkittävimmät asianosaisiin suuntautuvaa viranomaisten informointivelvollisuutta osoittaneet HValL:n kohdat. Lailla varmistettiin se seikka, ettei asianosainen menettänyt valitusoikeuttaan virheellisen tai kokonaan puuttuvan valitusosoituksen takia.

HValL:a muutettiin vuonna 1966 siten, että valituskirjassa oli mainittava mm. vaatimuksen perusteet, jolleivät ne ilmenneet siitä, mitä valittaja aikaisemmin oli asiassa esittänyt. Lain muutetun sanamuodon mukaan valituskirjaan tuli myös liittää ne todisteet, joihin valittaja halusi nojautua ja joita ei ollut esitetty aikaisemmin. Valitusviranomaisen tuli varata valittajalle tilaisuus kohtuullisen määräajan kuluessa poistaa valituskirjassa havaittu puutteellisuus, jollei sitä katsottu niin vähäiseksi, ettei sen poistaminen ollut tarpeen. Lainmuutoksen myötä valitusviranomaiselle asetettiin selkeä informointivelvollisuus sekä velvollisuus varmistua siitä, että se oli ymmärtänyt valittajan vaatimukset ja niitä tukevat perustelut oikein. HValL ei kuitenkaan nimenomaisesti velvoittanut valitusviranomaista varaamaan valittajalle tilaisuutta täydentää puuttuvia todisteita, jollei niihin ollut valituskirjassa erikseen vedottu. Mikäli valittaja ei täydentänyt valitustaan vaaditulla tavalla, voitiin valitus lakiin lisätyn nimenomaisen säännöksen nojalla jättää tutkimatta. Säännöksen toivottiin lisäävän valittajien huolellisuutta. Valituksen täydennysmenettely ulotettiin samalla koskemaan mm. perustevalitusasioita.

VII VIRALLISPERIAATTEEN KEHITYS YLIMMÄSSÄ HALLINTO-OIKEUDELLISESSA MUUTOKSENHAKUASTEESSA

1. Senaatin tutkimisvelvollisuudesta

1.1. VUODEN 1809 OHJESÄÄNTÖ HALLITUSKONSELJILLE

Tuloverotuksen alkuaikoina ylintä päätösvaltaa maalaiskuntien kunnallistaksoitukseen liittyneissä valitusasioissa käytti senaatti. Keisari oli vahvistanut hallituskonseljille ohjesäännön 18.8.1809. Hallituskonseljin nimi muutettiin 21.2.1816 Keisarillisen Suomen Senaatiksi ja vuonna 1819 senaatti muutti Turusta Helsinkiin[1].

> Hallituskonseljin ohjesäännöstä on todettava, että se on luonteeltaan varsin ylimalkainen, minkä vuoksi sitä tarkennettiinkin useaan otteeseen[2]. Osasyynä ohjesäännön ylimalkaisuuteen oli varmaankin se, että ohjesääntö valmisteltiin kovalla kiireellä. Ohjesääntöön sisältyi kuitenkin lukuisia perusperiaatteita, jotka säilyivät vuosien saatossa, osa jopa meidän päiviimme asti[3].
>
> Ohjesäännön johdantona olevassa julistuksessa Aleksanteri I totesi, että hallituskonseljin tehtävänä oli toimia läänien erityisen virkamieshallinnon keskuspaikkana ja ylihallituksena. Edelleen hallituskonseljin tuli mm. johtaa läänien virkamieskuntaa niin, että se piti yllä periaatteiden yhtenäisyyttä, taata lakien voimassaolo sekä valvoa oikeudenkäyttöä. Hallituskonselji perustettiin konseljien, valmistelukuntien, kollegioiden ja korkeimman oikeuden sijaan maan korkeimmaksi hallintoviranomaiseksi sekä ylimmäksi oikeusasteeksi valvomaan oikeudenkäytön yhdenmukaisuutta ja tehokkuutta, koska näitä tehtäviä aiemmin hoitaneet virastot olivat jääneet Ruotsin puolelle[4].

Hallituskonselji jakautui *kahteen osastoon* eli oikeus- ja talousosastoon. Konseljin puheenjohtajana toimi kenraalikuvernööri ja hänen estyneenä ollessaan puhetta johti kummassakin osastossa sen vanhin jäsen. Konselji koostui alunperin 14 varsi-

---

[1] Ks. Tyynilä: 1992 s. 92 ss. ja Rauhala: 1915 s. 136 ja 137.

[2] Kaikista vuoden 1809 ohjesäännön muutoksista ei ilmoitettu julkisella asetuksella tai julistuksella, vaan esim. vuonna 1857 toteutetuista ohjesäännön muutoksista tiedotettiin ministerivaltiosihteerin kirjelmällä kenraalikuvernöörille. Myös muista vähäisistä muutoksista ilmoitettiin vain valtiosihteerinviraston kirjelmässä. Koska ohjesäännön osittaismuutokset toteutettiin muuttamatta alkuperäistä ohjesäännön sanamuotoa ja koska kaikkia muutoksia ei löytynyt julkaistuista säädöskokoelmista, muuttui ohjesääntö vuosien varrella varsin vaikeatulkintaiseksi. Ks. Hermanson: 1898 s. 76–78, Tyynilä: 1992 s. 361 ja 362 sekä Rauhala: 1915 s. 41 ja 42.

[3] Tässä yhteydessä ei ole tarpeen lähemmin selvittää ohjesäännön syntyvaiheita, koska tästä on olemassa tyhjentävä yleisesitys Tyynilän ja Rauhalan tutkimuksissa. Ks. Tyynilä: 1992 s. 3 ja 14–40, Rauhala: 1915 s. 5–32 sekä vuoden 1809 ohjesäännön johdantona oleva julistus.

[4] Ks. Hermanson: 1898 s. 74 ja 75, lainvalmistelukunnan mietintö N:o 5/36 s. 40, Palme: 1960 s. 22 ja 23, Rauhala: 1915 s. 1–5, 32, 38 ja 42–45 sekä Ståhlberg: 1913 s. 21–27 ja 40. Ylimmänasteisen hallintolainkäytön historia on esitetty tiiviissä muodossa perustuslakivaliokunnan mietinnössä N:o 1/AM 9/1908 II vp./A V, s. 1–3.

naisesta jäsenestä. Nämä jakautuivat tasan oikeus- ja talousosastoon. Muun virkakunnan määrästä säädettiin ohjesäännön liitteenä olleessa menosäännössä[5]. Puolet konseljin jäsenistä oli valittava ritaristosta ja aatelista ja toinen puoli Suomen kansalaisista muista säädyistä. Keisari nimitti konseljin jäsenet sekä konseljin prokuraattorin ja esittelijäsihteerit[6]. Keisari vahvisti konseljin jäsenluettelon aina kolmeksi vuodeksi kerrallaan, minkä lisäksi hän täytti tämän toimikauden aikana vapautuneet paikat. Käytännössä konseljin jäsenet nimitettiin usein kolmea vuotta lyhyemmäksi ajaksi[7].

> Konseljin tehtäviin kuului käsitellä kaikki sellaiset oikeuden- ja taloudenhoitoon kuuluvat asiat, joiden ratkaisemista ei ollut laissa uskottu välittömästi ”korkeimmalle vallalle”. Konseljin tuli toimia säädettyjen lakien puitteissa ilman oikeutta muuttaa, selittää tai kumota niitä. Konselji sai kyllä tehdä keisarille esityksiä lakien ja asetusten säätämiseksi, mutta tällaiset esitykset astuivat voimaan vasta keisarin hyväksyttyä ne[8].

Johtosäännön mukaan konselji ei voinut käyttää muuta kuin keisarin sille uskomaa valtaa, minkä vuoksi kaikki konseljin asiakirjat ja päätökset oli annettava keisarin nimissä. Vastaavasti konseljille annetut kirjelmät ja anomukset tuli osoittaa keisarille. Keisari vahvisti vedon ja valituksen tekemiselle varatun ajan konseljin esityksen perusteella. Toimituskirjan allekirjoittivat kaikki asian käsittelyyn ja päätöksentekoon osallistuneet jäsenet[9].

Konseljin puheenjohtajana kenraalikuvernöörin tärkein tehtävä oli valvoa oikeuden joutuisaa käyttämistä, lakien ja asetusten noudattamista ja sitä, että keisarin käskyt pantiin täytäntöön[10]. Prokuraattori oli suoraan kenraalikuvernöörin käskynalainen. Prokuraattorin tehtävänä oli valvoa, että asioita käsiteltäessä noudatettiin järjestystä ja johdonmukaisuutta, että konseljin virkamiehet täyttivät virkavelvollisuutensa ja että heidän virkavirheensä saivat lainmukaisen seuraamuksen[11].

Hallituskonseljin oikeusosastosta tuli ylin oikeusaste varsinaisia lainkäyttöasioita varten[12]. *Talousosastosta tuli puolestaan korkein oikeusaste hallinto-oikeudellis-*

---

[5] Ohjesäännön 1–4 § ja Hermanson: 1898 s. 75.
[6] Ohjesäännön 5 ja 6 §.
[7] Ruotsissa vastaavaan aikaan toteutetussa korkeimman tuomioistuimen järjestelyssä pääsi määrääväksi periaatteeksi se, että tuomari piti nimittää elinkaudeksi. Suomessakin tuomarien erottamattomuus koski alempia tuomioistuimia. Ks. ohjesäännön 11–13 §, Hermanson: 1898 s. 225 ja 226, Rauhala: 1910(II) s. 3 ja 31, Rauhala: 1915 s. 33 ja 45 sekä Tyynilä: 1992 s. 65, 66 ja 365–368.
[8] Ks. ohjesäännön 15–18 §, Hermanson: 1898 s. 81, 82 ja 85 sekä Rauhala: 1915 s. 35.
[9] Ks. ohjesäännön 20–23 § ja Rauhala: 1915 s. 34–36.
[10] Kenraalikuvernööri ei ottanut osaa siviiliasioiden käsittelyyn, vaan valvoi ainoastaan, että niiden käsittelyssä noudatettiin laillista oikeudenkäyntijärjestystä. Sen sijaan rikosasioissa kenraalikuvernööri otti osaa sekä itse pääasian ratkaisuun että oikeudenkäyntiä koskeviin kysymyksiin. Mikäli kenraalikuvernööri oli eri mieltä ratkaisusta, saattoi hän tehdä keisarille muistutuksen konseljin päätöksestä. Ks. ohjesäännön 26–28 §, Hermanson: 1898 s. 100 sekä Rauhala: 1915 s. 33, 34 ja 38.
[11] Ks. ohjesäännön 27 ja 31 § ja Rauhala: 1915 s. 38 ja 44.
[12] Ks. ohjesäännön 33 §.

ta lainkäyttöä varten. Se ratkaisi esim. valituksia verollepanoasioista. Ohjesäännön 41 §:ssä todettiin nimenomaisesti, että talousosastolle kuuluivat kaikki maamme julkiseen talouteen liittyneet asiat, joita aikaisemman hallinnon aikana olivat käsitelleet ja ratkaisseet erityiset kollegiot ja virkamiehet. Erona aikaisempaan verrattuna oli se, että talousosaston päätöksiin ei saanut hakea muutosta hallitsijalta kuten kollegioiden päätöksiin. Talousosasto tuli siten entistä hallitusta ja kollegioita vastaavaksi ylimmäksi oikeusasteeksi hallinto-oikeudellisessa lainkäytössä[13].

Keskeisin hallituskonseljia koskeva menettelysäännös sisältyi ohjesäännön 34 §:ään, jonka mukaan asian käsittelyssä tuli noudattaa voimassa olevia lakeja ja asetuksia ja siten myös *laillista oikeudenkäyntijärjestystä*. Tämä säännös oli sijoitettu oikeusosastoa koskevaan toiseen lukuun, mutta laillisesta oikeudenkäyntijärjestyksestä lainattuja periaatteita, kuten esim. OK 24 luvun 3 §:stä ilmenevää perusteluvelvollisuutta ja OK 30 luvun 1 §:stä ilmenevää vastapuolen kuulemisvelvollisuutta, sovellettiin myös hallintolainkäytössä[14]. Senaatin pöytäkirjat kirjoitettiin ruotsin kielellä koko 1800-luvun ajan. Suomen kieltä alettiin käyttää vasta elokuusta 1901 alkaen, mikä saattoi vähentää päätösten perustelujen merkitystä suomenkielisen väestön keskuudessa. Toimituskirjoja oli kuitenkin tarpeen vaatiessa annettu suomenkielisinä käännöksinä jo vuodesta 1882 alkaen[15].

Talousosastossa oli ohjesäännön mukaan *viisi toimituskuntaa*: kansliatoimituskunta, finanssitoimituskunta (valtiovaraintoimituskunta), kamari- ja tilitoimituskunta, joka mm. valvoi valtion veronkantoa, toimituskunta ruotujakoarmeijaa varten (sotilastoimituskunta) ja kirkollistoimituskunta[16]. Kutakin toimituskuntaa *valvoi joku talousosaston jäsen,* jonka keisari oli tähän tehtävään nimittänyt. Mikäli yksi jäsen ei käsiteltävien asioiden lukumäärän vuoksi ehtinyt hoitaa valvontatehtävää, oli hänen avukseen määrättävä toinen jäsen. Näistä toimituskuntien päämiehistä (päälliköistä) oli vielä erikseen säädetty, että heidän tuli ottaa osaa konseljin neuvotteluihin ilman, että heidän äänellään olisi ollut sen suurempaa painoa kuin muidenkaan jäsenten[17].

Asiat valmisteltiin kussakin toimituskunnassa, ennen kuin ne esiteltiin lopullista ratkaisua varten talousosastossa. Asian *valmistelua ja esittelyä* varten kussakin toimituskunnassa oli oma esittelijäsihteerinsä. Esittelijä saattoi toisinaan kirjoittaa asiaa koskevan kertomuksen. Salaisten asioiden valmistelun toimittivat toimitus-

---

[13] Ks. lainvalmistelukunnan mietintö N:o 5/36 s. 40, Palme: 1960 s. 23, Rauhala: 1910(I) s. 275–280, Rauhala: 1915 s. 36 ja 43–45 sekä Kulla: 1980 s. 179 ss.

[14] Ks. K.S. 20.10.1905, jossa taksoituslautakunnan jäsenet olivat valittaneet senaattiin ilman kuntakokouksen asianmukaista valtuutusta. Valitus jätettiin tutkimatta ja taksoituslautakunnan jäsenet yhdessä tai se heistä, jolla varoja löytyi, velvoitettiin korvaamaan verovelvollisen kulut selityksen antamisesta senaattiin sekä K.S. 8.2.1908, jossa kuvernöörinvirasto ei ollut perustellut verovalitusasiaa siten kuin OK 24 luvun 3 §:ssä säädettiin, minkä vuoksi sen päätös kumottiin ja asia palautettiin takaisin kuvernöörille.

[15] Ks. Vilkkonen: 1973(a) s. 4 ja 32–34, Vilkkonen: 1976 s. 63, 71 ja 72 sekä asetus 9.5.1881/12 1 §.

[16] Senaatin toimituskuntajako oli usein muutosten kohteena. Ks. ohjesäännön 42 §, Rauhala: 1915 s. 36–38 ja 44 sekä Vilkkonen: 1976 s. 64 ja 65.

[17] Ks. ohjesäännön 45–47 § ja Rauhala: 1915 s. 34.

kuntien päälliköt yksin. Esim. kruunun veronkantoa koskevien kysymysten valmistelun toimittivat kamari- ja finanssitoimituskunnan päälliköt. Lisäksi toimituskunnat saattoivat toimia yhteistyössä keskenään asioiden joutuisan käsittelyn turvaamiseksi. Toimituskuntia kehotettiin ohjesäännössä nimenomaisesti ryhtymään yhteisiin neuvotteluihin niin usein, kuin asian laatu sitä vaati. Toimituskuntien keskinäisiä kokoontumisia ja neuvotteluja varten oli yksi esittelijäsihteeri. Tämän tehtävät olivat koko osaston suhteen samat kuin muiden esittelijäsihteerien tehtävät oman toimituskuntansa suhteen, minkä lisäksi hän hoiti myös arkistoa[18].

Alunperin ohjesäännössä ei ollut määräyksiä *asian selvittämisestä,* vaan tarvittavat säännökset annettiin konseljin toimesta. Konselji oikeutti toimintansa alkaessa toimituskunnat hankkimaan viranomaisilta ja asianosaisilta valmistelussa tarvittavat asiakirjat, selitykset, lausunnot ja tiedonannot ilman että tästä tarvitsi tehdä konseljille erillistä ilmoitusta. Lisäselvitystä hankkiessaan toimituskunnan esittelijäsihteerin tuli merkitä kirjeisiinsä sana ”käskystä”. Tämä osoitti sen, että esittelijäsihteeri toimi kollegion valtuuttamana. Oikeusosastossa vastaava selvitysoikeus annettiin oikeusosaston esittelijäsihteereille. Kamaritoimituskunnalle annettiin vuonna 1816 erikseen oikeus vaatia viranomaisilta tietoja eri verollepanometodeista ja veroperusteista sekä muista tarpeellisista seikoista[19].

> Osasto oli tärkeitä asioista ratkaistaessa päätösvaltainen, kun läsnä oli sen viisi jäsentä. Vähämerkityksisissä asioissa osasto oli päätösvaltainen, kun läsnä oli kolme sen jäsentä ja kun he kaikki olivat yksimielisiä ratkaisusta. Mikäli päätöksen suhteen esiintyi eriäviä mielipiteitä, vaadittiin aina viiden jäsenen läsnäolo. Ohjesäännössä oli vielä erikseen maininta siitä, että toimituskunnilla ei ollut yhdessä eikä erikseen tuomiovaltaa, vaan se kuului ainoastaan konseljin osastolle[20].

1.2. KENRAALIKUVERNÖÖRIN JOHTOSÄÄNTÖ VUODELTA 1812

> Keisari vahvisti helmikuussa 1811 kenraalikuvernöörille ja prokuraattorille johtosäännöt. Nämä johtosäännöt herättivät maassamme poliittista vastustusta erityisesti siksi, koska niissä kenraalikuvernööri oikeutettiin kieltäytymään allekirjoittamasta hallituskonseljin antamia päätöksiä ja koska myös prokuraattori oi-

---

[18] Oikeusosastossa toimitettavan valmistelun osalta annettiin määräys suullisen kuulustelun toimittamisesta, milloin sellainen katsottiin tarpeelliseksi. Talousosastossa käsiteltävien asioiden osalta vastaavaa määräystä ei annettu. Ks. ohjesäännön 48–52 §, Rauhala: 1915 s. 34, 41 ja 42, Rauhala: 1910(I) s. 248, plenumin pöytäkirja 2.11.1811 sekä Palmén: 1859 s. 260.

[19] Ks. Rauhala: 1910(I) s. 246, Tyynilä: 1992 s. 54, talousosaston pöytäkirja 20.11.1809, plenumin pöytäkirja 21.11.1809, Rauhala: 1910(II) s. 35, 36 ja 81 sekä talousosaston pöytäkirja 26.4.1816.

[20] Ks. ohjesäännön 52 ja 53 §, Rauhala:1915 s. 33 ja 34 sekä Kulla: 1980 s. 175.

keutettiin estämään konseljin päätösten täytäntöönpano. Hallituskonseljin painostuksesta keisari suostui toukokuussa 1811 tarkastamaan johtosääntöjen sisällön ja keskeyttämään niiden soveltamisen. Valmistelutyön tuloksena keisari vahvisti 31.1./12.2.1812 uudet johtosäännöt kenraalikuvernöörille ja prokuraattorille sekä kumosi entiset[21]. Vaikka kyse olikin kenraalikuvernöörille ja prokuraattorille annetuista johtosäännöistä, ne vaikuttivat myös vuoden 1809 ohjesäännön soveltamiseen merkittävästi.

Kenraalikuvernöörin johtosäännön yleiseltä kannalta tärkein sisältö oli se, että siinä vahvistettiin konseljin ohjesäännössä edellytetty ja käytännössä jo pitkälti muotoutunut konseljin ja kenraalikuvernöörin yhteistoiminta sekä virallistettiin senaatin täysistunnon asema. Tavallisia hallintolainkäyttöasioita ei käsitelty senaatin täysistunnossa[22]. Käsiteltävän aiheen kannalta *johtosäännön merkittävin anti oli siinä, että se sääntели kenraalikuvernöörin toimintaa talousosaston puheenjohtajana*. Talousosasto kokoontui säännöllisesti kolme kertaa viikossa kenraalikuvernöörin määrääminä päivinä ja asioiden määrän ja laadun niin vaatiessa useamminkin. Kenraalikuvernööri allekirjoitti kaikki hänen läsnäollessaan tehdyt talousosaston päätökset. Ennen jokaista talousosaston istuntopäivää kenraalikuvernööri sai asianomaiselta toimituskunnan esittelijäsihteeriltä allekirjoitetut listat esittelykelpoisista asioista, joiden perusteella kenraalikuvernööri ratkaisi talousosastoon ja täysistuntoon kuuluvat asiat[23].

Mikäli kenraalikuvernööri oli jossakin asiassa eri mieltä kuin talousosaston enemmistö, hänellä oli oikeus merkitä pöytäkirjaan *eriävä mielipiteensä* joko heti istunnossa tai OK 23:6:n nojalla viimeistään neljän päivän kuluessa tämän jälkeen. Eriävästä mielipiteestään huolimatta kenraalikuvernöörin tuli allekirjoittaa talousosaston jäsenten enemmistön kannan mukainen päätös. Kenraalikuvernöörillä oli oikeus tehdä keisarille muistutuksia talousosaston päätöksistä, mutta tämä ei estänyt päätösten täytäntöönpanoa. Se estyi vain silloin, kun päätös piti alistaa keisarin hyväksyttäväksi[24].

Kenraalikuvernöörin estyneenä ollessa hoiti hänen puheenjohtajantehtäviään molempien osastojen vanhin jäsen, jonka tuli valvoa asioiden käsittelyä. Sellaiset asiat, jotka tuli alistaa keisarin hyväksyttäviksi, oli tällöin jätettävä kenraalikuvernöörille. Muut täysistunnossa tai osastoissa päätetyt asiat voitiin jäsenten allekirjoituksen jälkeen panna suoraan täytäntöön. Kenraalikuvernöörin pidem-

---

[21] Johtosäännöt syntyivät kenraalikuvernööri Barclay de Tollyn aloitteesta. Ks. Rauhala: 1915 s. 40 ja 84–86, Tyynilä: 1992 s. 70–78 sekä Inha: 1997 s. 48.

[22] Hallituskonseljin täysistunnot oli otettu käyttöön jo senaatin toiminnan alkaessa kenraalikuvernööri Barclay de Tollyn toimesta. Puhetta täysistunnossa johti kenraalikuvernööri ja hän myös allekirjoitti kaikki ne täysistunnon päätökset, joihin hän oli ottanut osaa. Täysistunnon koostumus ja täysistunnossa käsiteltävien asioiden joukko oli usein muutosten kohteena. Ks. ohjesäännön 1-4 §, Hermanson: 1898 s. 92–95, Tyynilä: 1992 s. 48–50, 75 ja 76 sekä Rauhala: 1915 s. 86 ja 89.

[23] Ks. johtosäännön 18–20 § ja Rauhala: 1915 s. 86.

[24] Vastaavat säännökset koskivat myös täysistuntoa ja oikeusosaston päätöksiä rikosasioissa. Ks. johtosäännön 5, 14 ja 21 §, Hermanson: 1898 s. 99, Tyynilä: 1992 s. 76 sekä Rauhala: 1915 s. 86 ja 87.

pään estyneenä ollessa hoiti hänen muita virkatehtäviään keisarin tähän tehtävään kenraalikuvernöörin tai konseljin ilmoituksesta nimittämä henkilö[25].

Jotta kenraalikuvernööri olisi voinut tehokkaammin valvoa asioiden lainmukaista ja joutuisaa käsittelyä talousosastossa, oli johtosäännössä määräyksiä, joiden nojalla kenraalikuvernöörille tuli tarkastusta varten määräajoin toimittaa erilaisia luetteloita ja muita tietoja, jotka hänen tuli kuukauden kuluessa tiedoksisaannista toimittaa edelleen keisarille. Kenraalikuvernöörille tuli esim. puolivuosittain antaa kunkin toimituskunnan esittelijäsihteerin laatima ja allekirjoittama sekä prokuraattorin tarkastama luettelo talousosastoon saapuneista asioista. Siitä tuli käydä ilmi ratkaistut asiat ja vielä ratkaisemattomien asioiden osalta käsittelyvaihe sekä käsittelyn lykkääntymisen syyt[26].

Kenraalikuvernöörin tehtävänä oli suorittaa virkamatkoja maakuntaan kahdesti vuodessa siten, että hän tarkasti kerralla puolet Suomesta. Katselmusmatkoilla kenraalikuvernööriä seurasi joko hallituskonseljin virassa oleva jäsen, prokuraattori tai hänen sijaisensa taikka joku esittelijäsihteereistä. Katselmusmatkojen yhteydessä kenraalikuvernöörin tuli suorittaa tarkastuksia eri viranomaisten luona näiden toiminnan lainmukaisuuden valvomiseksi. Havaituista puutteista ja väärinkäytöksistä kenraalikuvernöörin tuli niiden pikaiseksi korjaamiseksi ilmoittaa asian laadun mukaan joko kyseiselle viranomaiselle, hallituskonseljille tai prokuraattorille. Katselmusmatkojen havainnoista tuli raportoida myös keisarille. Näillä matkoilla saattoi olla vaikutusta myös verotusmenettelyn ja verovalitusasioiden käsittelyn kannalta[27].

Vielä johtosäännössä oli yleisenä määräyksenä, että kenraalikuvernöörin tuli virkatehtävissään noudattaa maaherroille vuonna 1734 annettua johtosääntöä sekä lakia ja asetuksia[28]. Näin ollen kenraalikuvernöörin tuli asioita käsitellessään noudattaa soveltuvin osin mm. *oikeudenkäymiskaaren määräyksiä*. Kuten edellä jo on todettu, oli maaherroille vuonna 1734 annetulla johtosäännöllä sekä oikeudenkäymiskaarella vain vähäinen merkitys hallintolainkäytössä sovellettavan virallis- tai tutkintaperiaatteen kehityksen kannalta.

---

[25] Ks. johtosäännön 9, 11, 15 ja 22 § sekä Rauhala: 1915 s. 87.

[26] Ks. kenraalikuvernöörin johtosäännön 25 § ja prokuraattorin johtosäännön 9 §. Vastaavat säännökset oikeusosaston osalta olivat kenraalikuvernöörin johtosäännön 16 ja 17 §:ssä sekä prokuraattorin johtosäännön 9 §:ssä. Tässä yhteydessä on syytä vielä mainita, että kenraalikuvernöörin tehtäviin kuului myös valvoa veronkannon lainmukaisuutta. Tässä tehtävässä hänen alaisinaan olivat paitsi talousosaston virkamiehet myös maaherrat. Ks. kenraalikuvernöörin johtosäännön 29 §, Tyynilä: 1992 s. 77 ja Rauhala: 1915 s. 87 ja 88.

[27] Ks. johtosäännön 36 § sekä Rauhala: 1910(I) s. 410 ja 411.

[28] Johtosäännön 37 §.

1.3. PROKURAATTORIN JOHTOSÄÄNTÖ VUODELTA 1812

Vaikka prokuraattoria koskevia määräyksiä oli jo hallituskonseljin ohjesäännössä, muotoutuivat hänen tehtävänsä käytännössä kenraalikuvernööri Barclay de Tollyn sekä viran ensimmäisen haltijan Matthias Caloniuksen toimesta. Vuoden 1812 johtosäännössä tämä käytäntö kirjattiin säädöstasolla. Prokuraattorin tehtävänä oli mm. avustaa kenraalikuvernööriä sen valvomisessa, että maan kaikissa virkapaikoissa noudatettiin lakia ja että jokainen virkamies rehellisesti täytti velvollisuutensa[29]. *Prokuraattorin laillisuusvalvontatehtävät* olivat hyvin pysyviä, joten ne on tarkoituksenmukaista käsitellä jo tässä vaiheessa.

Hallituskonseljissa prokuraattorin tehtävänä oli valvoa, että kaikki konseljiin saapuneet asiat diarioitiin oikein sekä *valmisteltiin perusteellisesti* ja tämän jälkeen esiteltiin niin nopeasti kuin olosuhteet sen sallivat ja kunkin asian tärkeys sitä vaati. *Prokuraattorin tuli osallistua hallituskonseljin täysistuntoihin ja kummankin osaston istuntoihin* ahkerasti ja niin usein, kuin hänen muut virkatehtävänsä sen sallivat. Prokuraattorin tuli tällöin valvoa, että kaikki asiat käsiteltiin laillisessa järjestyksessä ja oikein. Prokuraattori valvoi, että asiat pöytäkirjattiin oikein ja että toimituskirjat vastasivat päätösten sisältöä. Prokuraattorin tuli myös olla läsnä konseljin pöytäkirjoja tarkastettaessa. Mikäli prokuraattorilla oli lain säännösten tai asian laadun vuoksi jotakin huomautettavaa konseljin jäsenten enemmistön päätöksestä, oli hänellä oikeus merkitä pöytäkirjaan *muistutuksensa,* mutta tämä ei estänyt päätöksen täytäntöönpanoa. Mikäli prokuraattori havaitsi hallituskonseljin virkamiehissä huolimattomuutta ja leväperäisyyttä virantoimituksessa, tuli hänen tehdä siitä muistutus talousosastossa palvelevien virkamiesten osalta asianomaisen toimituskunnan päällikölle tai oikeusosastossa palvelevien virkamiesten osalta oikeusosaston puheenjohtajalle ja, mikäli näistä muistutuksista ei ollut apua, siirtää asia konseljin tutkittavaksi. Prokuraattorin tuli tämän lisäksi valvoa, että virkamiesten virkavirheet saivat lainmukaisen rangaistuksensa[30].

Prokuraattorin toimivaltuuksiin kuului *valvoa paitsi hallituskonseljin myös kenraalikuvernöörin virkatoimien lainmukaisuutta*. Mikäli kenraalikuvernööri tai hallituskonselji poikkesi virkatehtävissään laista ja asetuksista, oli prokuraattorilla velvollisuus tehdä sitä vastaan muistutus sekä tämän ohella ilmoittaa, missä kohdin lakia oli rikottu. Jos prokuraattorin muistutusta ei otettu varteen, oli hänellä oikeus antaa tarkka kertomus asiasta keisarille. Tämä säännös asetti prokuraattorin laillisuuden valvojana sekä kenraalikuvernöörin että konseljin yläpuolelle[31].

---

[29] Ks. johtosäännön 1 ja 2 § sekä Tyynilä: 1992 s. 50, 51 ja 77–79. Prokuraattorin edeltäjästä, oikeuskanslerista, oli säädetty jo vuoden 1719 kansliajärjestyksessä, vuosien 1720 ja 1772 hallitusmuodoissa sekä oikeuskanslerille vuosina 1719, 1770 ja 1779 annetuissa ohjesäännöissä. Ks. Hermanson: 1898 s. 106 ja 107, Tyynilä: 1992 s. 78 ja Inha: 1997 s. 35–43.

[30] Ks. johtosäännön 3–6 §, Rauhala: 1915 s. 88, Tyynilä: 1992 s. 77 ja 78 sekä Inha: 1997 s. 48-51.

[31] Ks. johtosäännön 7 §, Tyynilä: 1992 s. 78 ja Ståhlberg: 1913 s. 67 ja 68.

Johtosääntöön sisältyi myös maininta prokuraattorinsijaisesta eli myöhemmästä prokuraattorinapulaisesta, jonka tuli toimia prokuraattorin tehtävissä tämän ollessa estyneenä hoitamaan virkatehtäviään. Tosin sijaisen määrääminen ei johtosäännön mukaan ollut pakollista. Prokuraattori saattoi siirtää sijaisensa käsiteltäväksi kaikki sellaiset virkatehtävät, joita hän ei itse ehtinyt toimittaa. Sijaisen tuli tällöin antaa prokuraattorille kertomus virkatoimistaan[32].

1.4. HALLITUSKONSELJIN OHJESÄÄNNÖN MUUTOKSIA

Senaatin talousosasto ei kyennyt käsittelemään sille uskottuja asioita riittävän joutuisasti. Talousosaston jäsenmäärää lisättiin kolmella jo 3.2.1820 annetulla julistuksella. Tällöin talousosasto sai oikeuden käsitellä ja ratkaista *kahdessa erillisessä jaostossa* sellaisia asioita, joilla ei ollut yleisempää merkitystä. Valitusasioita ei erotettu yleisessä istunnossa käsiteltäviksi. Näin ollen jaostot saattoivat päättää niistä lopullisesti. Talousosastoon ja oikeusosastoon määrättiin *varapuheenjohtajat* 3./15.6.1822 annetulla julistuksella. Varapuheenjohtaja avusti kenraalikuvernööriä tämän puheenjohtajantehtävissä sekä johti puhetta kenraalikuvernöörin poissa ollessa[33].

Hallituskonselji-senaatti oli vähitellen omilla päätöksillään siirtänyt yksinkertaisia asioita toimituskunnille. Keisarin manifesti 9./21.4.1841[34] merkitsi toimituskuntien itsenäisen ratkaisuvallan virallistamista siten, että muuttunut tilanne kirjattiin myös säädöksiin[35]. Aikaisemmin talousosaston pöytäkirjaan merkitty toimituskuntien *selvittämisvelvollisuus tai -oikeus kirjattiin manifestilla ohjesäännön osaksi*. Kaikki senaatin toimituskunnat oikeutettiin hankkimaan asianomaisilta viranomaisilta sellaisia lausuntoja ja selityksiä, joita asian perinpohjainen selvitys toimituskunnissa vaati (”Till samteliga Senatens Expeditioner öfverlåtes att, i anledning af inkomne mål och ärender, från vederbörande Verk och Autoriteter infordra de utlåtanden, förklaringar och upplysningar, som för målens fullkomliga utredning af Expeditionerne anses nödige”). Määräyksen painoarvoa lisäsi, että se oli sijoitettu kaikille toimituskunnille kuuluvassa tehtävänkuvauksessa ensimmäiseksi.

Manifestin sanamuoto osoittaa sen, että asiat pyrittiin tutkimaan toimituskunnissa yksityiskohtaisesti, vaikkakaan asian selvittämisvelvollisuutta ei ohjesäännössä tai manifestissa tämän tarkemmin yksilöity. Säännöksen heikkous ilmeni siinä, että toimituskuntien selvityskeinot olivat varsin rajalliset. Tämä puute korostui siksi, että säännöstä sovellettiin yleisesti eri asiaryhmissä, kuten esim. hyvinkin vaihtele-

---

[32] Ks. johtosäännön 8 § ja Tyynilä: 1992 s. 78 sekä Rauhala: 1915 s. 89.
[33] Ks. Tyynilä: 1992 s. 116–119 ja Kulla: 1980 s. 185.
[34] Manifestin pääarkkitehti oli kenraalikuvernööri Menshikov. Manifesti johtui keskus- ja paikallishallinnon merkittävästä laajentumisesta sekä tästä johtuneesta talousosaston työtaakan lisääntymisestä. Ks. Hermanson: 1898 s. 77, Palme: 1960 s. 26, Tyynilä: 1992 s. 62–65, 155–158, 283 ja 381, Rauhala: 1915 s. 275 ss., lainvalmistelukunnan mietintö N:o 5/36 s. 40 sekä manifestin alussa oleva julistus.
[35] Ks. Hermanson: 1898 s. 96 ja 97 sekä Tyynilä: 1992 s. 89 ja 156.

via selvityskeinoja edellyttävissä hallintolainkäyttöasioissa. On myös muistettava, että säännös koski sanamuotonsa mukaan ainoastaan asioita valmistelevia toimituskuntia eikä asiaa ratkaisevaa talousosastoa. Tämä saattoi vähentää selvitystyön valvontaa sekä sen painoarvoa prosessissa. Säännöksestä voitiin tosin päätellä, että osaston selvitysvelvollisuuden täytyi olla vähintäänkin samaa tarkkuutta edellyttävä kuin toimituskuntienkin, koska kyse oli talousosastolla jo vanhastaan olleiden toimivaltuuksien delegoinnista toimituskunnille. Senaatissa valitusasioiden selvittäminen oli nimenomaisen määräyksen ansiosta huomattavasti paremmissa kantimissa kuin lääninhallituksissa.

Toimituskuntien tuli ilmoittaa kuvernöörille ja muille asianosaisille kunkin toimituskunnan esittelyn tuloksena senaatissa tehdyistä päätöksistä, toimittaa viranomaisten pyynnöstä sellaisia asiakirjoja ja selvityksiä, jotka saattoivat olla tarpeellisia muussakin kuin senaatissa vireillä olevassa asiassa sekä ratkaista yksityisten pyyntöjä saada jäljennöksiä senaattiin kertyneistä asiakirjoista. Vielä toimituskunnille annettiin oikeus vaatia viranomaisilta sellaisia selvityksiä, joiden avulla toimituskunnilla oli mahdollisuus valvoa annettujen asetusten ja tehtävien täytäntöönpanoa. Kaikista toimituskuntien itsenäisesti käsittelemistä ja ratkaisemista asioista oli laadittava kuukausittain luettelo, joka oli esiteltävä senaatille[36] . Viimeksi mainittua vaatimusta lievennettiin 20.4.1863 annetulla asetuksella (AsK 1863/17), jonka mukaan toimituskuntien ratkaisemista asioista tuli antaa lyhyesti tietoja talousosastolle. Toimituskunta ei kuitenkaan saanut ratkaista riitaista tai epäselvää asiaa, vaan tällöin se oli siirrettävä osaston ratkaistavaksi[37] .

Vuonna 1869 toteutettua ohjesäännön muutosta (AsK 1869/15) perusteltiin jälleen sillä, että asioiden käsittelyä tuli nopeuttaa ja tehostaa[38] . Ohjesääntöä muutettiin siten, että vähintään kahdella talousosaston jäsenistä piti olla ”kokemusta ja taitoa tuomarin toimissa”. *Juristijäsenten* tehtävänä oli valvoa, etteivät toimituskuntien päälliköt käyttäneet vahvistunutta asemaansa väärin. Uudistuksella ei ollut kovinkaan suurta käytännön merkitystä, koska talousosastossa oli perinteisesti ollut myös juristijäseniä. Tässä suhteessa tilanne oli talousosastossa huomattavasti parempi kuin esim. maaherrojen keskuudessa[39] .

---

[36] Vastaavansuuntaisia muutoksia toteutettiin myös oikeusosastossa. Talousosastossa toteutetut uudistukset merkitsivät sitä, että finanssitoimituskunta kasvoi muita toimituskuntia paljon suuremmaksi. Finanssitoimituskunnan päällikön tehtäviä helpotti se, että hänen apulaisensa hoiti juoksevia asioita kuten valitusten ja anomusten käsittelyä. Kenraalikuvernööri Menshikov ilmoitti 8./20.5.1841 senaatille manifestin täydennyksen, jonka mukaan oikeusosaston varapuheenjohtajan ja toimituskuntien päälliköiden päätöksissä oli mainittava se manifestin kohta, johon päätös perustui. Ks. Tyynilä: 1992 s. 156, Rauhala: 1915 s. 273, 274 ja 278–282 sekä manifestin I luku ja II luvun B kohta.

[37] Vrt. vuoden 1869 asetuksen (AsK 1869/15) 17 § 1 ja 2 mom.

[38] Tyynilä on tutkimuksessaan päätynyt siihen, että vuoden 1869 uudistuksella tavoiteltiin lujaa hallitusvaltaa. Näin ollen asioiden käsittelyn tehostuminen ei ollut asetuksen päätarkoitus. Ks. Tyynilä: 1992 s. 217 ja vrt. Rauhala: 1921 s. 128 ja asetuksen julistusosa.

[39] Toimituskuntien päälliköiden aseman korostumista osoitti mm. se, että asetukseen otettiin vuoden 1812 kenraalikuvernöörin johtosäännön 36 §:n kaltainen säännös, jonka mukaan toimituskunnan päälliköt saattoivat tehdä yksin tai kenraalikuvernöörin kanssa tarkastusmatkoja johonkin osaan

Talousosastossa verovalitusasiat käsiteltiin joko yhteisessä kokouksessa eli osaston täysistunnossa tai jaostoistunnossa. Verotukseen liittyen osaston täysistunnossa käsiteltiin mm. kysymykset manttaalin enennyksestä tai vähennyksestä sekä tilojen luonnosta. Toimituskuntien itsenäistä ratkaisuvaltaa laajennettiin jälleen uusiin asiaryhmiin[40]. Edellä vuoden 1841 manifestin yhteydessä mainitut kaikille toimituskunnille annetut itsenäiset toimivaltuudet säilyivät vuoden 1869 asetuksessa pääpiirteissään ennallaan. Tässä yhteydessä on paikallaan lainata asian selvittämistä koskevaa asetuksen 15 §:n a -kohdan määräystä, joka asiallisesti vastasi edellä esitettyä ruotsinkielistä säännöstä. Sen mukaan jokaisen toimituskunnan tuli, ilman erillistä ilmoitusta senaatissa, ”sisään tulleiden juttujen ja asiain johdosta, asianomaisilta virkakunnilta vaatia niitä selityksiä, tietoja ja lausuntoja, jotka aineen selville saamiseen katsotaan tarpeellisiksi”. Säännöksen ruotsinkielinen versio oli ehkä sanamuodoltaan ehdottomampi, koska siinä asetettiin tavoitteeksi asian perinpohjainen selvittäminen. Muutoin asian selvittäminen oli molempien säännösten mukaan varsin harkinnanvaraista ja rajoitettua. Selvityskeinona olivat ainoastaan eri viranomaisilta hankittavat tiedot.

Toimituskuntien tehtävänä oli valvoa, kuten ennenkin, että viranomaiset noudattivat asetuksia ja annettuja määräyksiä kunkin toimituskunnan käsiteltävissä asioissa. Tätä varten toimituskunnille oli jo aiemmin annettu oikeus vaatia asianomaisilta viranomaisilta tarvittavia selvityksiä ja tietoja. Mikäli toimituskunta havaitsi, että viranomainen oli laiminlyönyt annettujen määräysten toimeenpanemisen, toimituskunnan tuli tehdä laiminlyönnistä ilmoitus senaatille[41].

Ohjesääntöä muutettiin siten, että esittelijän tuli antaa kirjallinen mietintönsä toimituskunnassa lopullisesti ratkaistavista asioista. Tästä voitiin luopua vain silloin, kun asia oli selvä. Jos toimituskunnan päällikkö oli esittelijän kanssa eri mieltä ratkaisusta, tuli päällikön kanta lopulliseksi ratkaisuksi. Esittelijällä oli kuitenkin oikeus panna eriävä mielipiteensä pöytäkirjaan, jota tuli pitää tällaisissa tapauksissa. Pöytäkirjat oli lähetettävä puolivuosittain prokuraattorin tarkastettaviksi. Vastaavasti talousosastossa käsiteltävissä asioissa tuli asian esittelijän laatia kertoelma asiakirjojen sisällyksestä ja luettelo niistä sekä antaa nimikirjoituksellaan varustettu *kirjallinen mietintö*. Mietintö liitettiin asiakirjoihin ja otettiin osaston niin päättäessä pöytäkirjaan. Asetuksessa oli erikseen mainittu, että muistio tuli laatia kaikista valitusasioista ja ylipäänsä kaikista muistakin asioista, paitsi niistä, jotka olivat selviä. Toimituskunnassa lopullisesti ratkaistut asiat allekirjoitti toimituskunnan päällikkö ja vahvisti esittelijä. Osastossa ratkaistun asian allekirjoittivat kaikki ne, jotka olivat

---

maasta. Matkojen tarkoituksena oli valvoa, että kunkin toimituskunnan alaiset viranomaiset noudattivat annettuja hallinnollisia määräyksiä sekä kerätä senaatin päätöksenteon perustaksi tarvittavaa paikallistuntemusta. Ks. asetuksen 7 ja 18 § sekä Tyynilä: 1992 s. 216 ja 371–373, jonka mukaan talousosaston jäsenistä 43 %:lla oli juristikoulutus.

[40] Ks. asetuksen 15 §, 22 §, 23 § ja 24 § 1 mom sekä Rauhala: 1921 s. 134, 137 ja 138.

[41] Asetuksella 20.8.1887/11 toimituskunnille annettiin itsenäinen oikeus muistuttaa viranomaista tehtävän joutuisasta täyttämisestä. Ks. asetuksen (1869/15) 15 §, Tyynilä: 1992 s. 243 ja Rauhala: 1921 s. 441 ja 442 sekä vrt. asetuksen (1887/11) 15 §.

osallistuneet päätöksentekoon. Remissit allekirjoitti vain esittelijä[42]. Säännösten tavoitteena oli varmistaa, että toimituskunnissa ja osastossa ratkaistavat asiat tulivat perusteellisesti käsitellyiksi. Kirjallisista mietinnöistä kehittyivät vähitellen nykyisinkin hallintotuomioistuimissa käytössä olevat esittelymuistiot.

Toimituskuntien päälliköiden asemaa talousosaston istunnoissa korostettiin siten, että kunkin toimituskunnan asioissa *toimituskunnan päällikkö lausui ensimmäisenä mielipiteensä esittelijän kannan jälkeen*. Näin ollen poikettiin aiemmasta periaatteesta, jonka mukaan nuorin jäsen lausui esittelyn jälkeen ensinnä mielipiteensä. Vastaava käytäntö on nykyisinkin voimassa tarkastavan jäsenen osalta. Selvyyden vuoksi asetukseen lisättiin säännös, jonka mukaan erimielisyyden sattuessa äänestys tapahtui yleisen lain eli oikeudenkäymiskaaren säännösten mukaan[43].

Vuoden 1869 asetuksella perustettiin kansliatoimituskunnan sijaan siviilitoimituskunta. Siviilitoimituskunnalle kuuluvien asioiden luettelo sisälsi useita asiaryhmiä, jotka olivat aikaisemmin kuuluneet kansliatoimituskunnalle. Siten siviilitoimituskunnalle kuuluivat mm. kaupunkien ja maalaiskuntien varojen käyttämistä, kunnallishallintoa sekä, vielä erikseen mainittuna, takseerausta koskevat asiat[44]. Uudesta toimituskuntajaosta käy hyvin ilmi se seikka, että kunnallisen itsehallinnon ja itseverotusoikeuden piiriin kuuluneet asiat haluttiin käsitellä erillisessä toimituskunnassa[45] [46].

> Asetuksella 9.8.1888 (AsK 1888/27) verovalitusasioiden käsittelyjärjestystä selkeytettiin siten, että valtiovaraintoimituskunnan tuli käsitellä asiat, jotka koskivat ”voimassa olevain asetusten noudattamista, mitä erilaisiin veroihin tulee”. Tämä määräys tuli myöhemmin koskemaan mm. valtiolle kannettuja tuloveroja. Kunnallistaksoitusta koskevien asioiden käsittely säilyi siviilitoimituskunnalla[47].

---

[42] Ks. asetuksen 17 § 3 mom, 24 § 2 mom ja 25 §, Rauhala: 1915 s. 272 ja 273, Rauhala: 1921 s. 134, 135 ja 140, Tyynilä: 1992 s. 153 ja Kulla: 1980 s. 176.

[43] Äänestystä koskevat säännökset sisältyivät vuoden 1734 lain oikeudenkäymiskaaren 23 lukuun. Tämän mukaan tuomittiin erimielisyyden sattuessa sen mukaan kuin useimmat sanoivat. Äänten mennessä tasan voitti se puoli, johon oikeuden ensimmäinen jäsen oli yhtynyt, mutta rikosasioissa ratkaisi syytetyn kannalta lievin tai kokonaan vapauttava mielipide. Verotuksessa noudatettiin yleisesti in dubio contra fiscum -periaatetta, jonka mukaan erimielisyyden sattuessa ratkaisi verovelvolliselle edullisin kanta. Oikeudenkäymiskaaren säännöksiä tulkittiin verovalitusasioissa siten, että ne mahdollistivat verovelvollisen suosimisen periaatteen toteutumisen äänestystilanteessa. Ks. asetuksen 24 § 3 mom ja Tyynilä: 1992 s. 13, 215 ja 216 sekä Rauhala: 1921 s. 134.

[44] Kamaritoimituskunnalle kuuluivat mm. verollepanoa koskevat asiat. Ks. asetuksen 8 ja 10 § sekä Rauhala: 1921 s. 133 ja 135.

[45] Asetuksella maan eri virkakunnat ja virastot jaettiin toimituskuntien johtamiin hallinnonaloihin. Muutos enteili kutakin hallinnonalaa johtavien ministeriöiden perustamista. Esim. siviilitoimituskuntaan luettiin lääninhallitukset ja lääninvirasto. Muutos myös osoitti, että senaatin ja paikallishallinnon välille oli vähitellen kehittymässä monimuotoisia väliportaan viranomaisia. Ks. asetuksen 14 §, Westerlund: 1993 s. 65–68, Tyynilä: 1992 s. 215, 243 ja 244, Rauhala: 1921 s. 129 ja 137, Ståhlberg: 1913 s. 28 ja 29 sekä Rautala: 1987 s. 25.

[46] Senaattiin saapui vuosina 1912–1916 5.668 hallinnollista valitusasiaa. Näistä kunnallista verotusta koski 2.080 asiaa eli n. 37 % valitusasioiden kokonaismäärästä. Ks. Kulla: 1980 s. 227 ja 318–320.

[47] Vrt. vuoden 1892 ohjesäännön 104 ja 106 §, jotka pysyttivät tilanteen ennallaan.

1.5. VUODEN 1892 OHJESÄÄNTÖ KEISARILLISELLE SUOMEN SENAATILLE

> Senaatin ohjesäännön määräysten selventämiseksi, asioiden käsittelyn nopeuttamiseksi ja yhtenäistämiseksi sekä kenraalikuvernöörin ja prokuraattorin johtosääntöjen sovittamiseksi yhteen senaatin ohjesäännön kanssa laadittiin voimassa olleista säännöksistä kodifikaatio. Tämä tapahtui venäläisten viranomaisten ja etenkin kenraalikuvernööri Heidenin aloitteesta. Sen sijaan senaatissa kodifikaatiotyötä kohtaan tunnettiin vastenmielisyyttä[48].

Muutettuna voimassa olleeseen vuoden 1809 ohjesääntöön ja kenraalikuvernöörin sekä prokuraattorin johtosääntöön verrattuna uuteen ohjesääntöön (13.9.1892/30) sisältyi vain muutamia hallintolainkäyttöasioiden käsittelyyn vaikuttaneita muutoksia. Asetuksen julistusosassa on nimenomaisesti todettu, että keisari näki hyväksi säilyttää vuoden 1809 ohjesäännön pääperusteet[49]. Uuden ohjesäännön 21 §:n mukaan senaatin osastot olisivat voineet yhdessä kenraalikuvernöörin kanssa laatia itselleen työjärjestyksen. Sitä ei kuitenkaan valmistelutoimista huolimatta vahvistettu[50].

> Senaatti päätti asioista yhteisissä täysistunnoissa eli kummankin osaston yhteisissä kokouksissa, osastojen yleisissä kokouksissa eli osastojen täysistunnoissa sekä osastojen jaostokokouksissa[51]. Yhteisessä täysistunnossa johti vanhaan tapaan puhetta kenraalikuvernööri. Kummankin osaston täysistunnon tehtävänä oli käsitellä ainoastaan sellaisia juttuja ja asioita, jotka keisari määräsi sen käsiteltäväksi[52]. Kummassakin osastossa oli vähintään kymmenen senaattoria, joista yksi oli varapuheenjohtaja ja muut jäseniä osastossa. Kenraalikuvernööri oli puheenjohtajana myös kummankin osaston yleisissä kokouksissa. Hän oli kuitenkin läsnä istunnoissa ainoastaan silloin, kun katsoi sen tarpeelliseksi. Kenraalikuvernöörin poissa ollessa johti puhetta osastossa sen varapuheenjohtaja[53],

---

[48] Ks. Tyynilä: 1992 s. 281 ja 362 sekä Rauhala: 1921 s. 455, 461 ja 467.

[49] Senaatin asemaa ja toimintaa säätelivät perustuslait sekä muut valtiopäivillä hyväksytyt lait, minkä lisäksi senaattia koskevat pääperiaatteet oli hyväksytty Porvoon valtiopäivillä. Tästä syystä katsottiin, ettei ohjesäännön pääperiaatteita voitu muuttaa ilman valtiopäivien myötävaikutusta. Ks. Ståhlberg: 1913 s. 51. Uudessa ohjesäännössä määrättiin kenraalikuvernöörin ja prokuraattorin virkavelvollisuuksista senaattia kohtaan. Vuoden 1812 kenraalikuvernöörin johtosääntö sisälsi määräyksiä myös kenraalikuvernöörin muista virkavelvollisuuksista. Samoin vuoden 1812 prokuraattorin johtosääntö sisälsi määräyksiä myös prokuraattorin muista tehtävistä. Näistä syistä vuoden 1812 johtosääntöjä ei voitu kumota uuden senaatin ohjesäännön säätämisen yhteydessä.

[50] Ks. Tyynilä: 1992 s. 284 ja vrt. vuoden 1809 ohjesäännön 57 §.

[51] Ks. ohjesäännön 1 § ja vrt. vuoden 1869 asetuksen (AsK 1869/15) 22 § 1 mom, jonka mukaan ”Osasto käsittelee ne asiat, jotka sille ovat esiteltävät, niiden eri laatua myöten, joko yhteisessä kokouksessa tahi kahdella jakoluokalla pidetyissä kokouksissa.”

[52] Tämän säännösmuutoksen myötä senaatin täysistunto lakkasi senaatin vastustuksesta huolimatta kokoontumasta säännöllisesti. Ks. Tyynilä: 1992 s. 284 ja 289–292 sekä Rauhala: 1921 s. 455 ja 457–461.

[53] Keisari nimitti senaatin varapuheenjohtajat ja jäsenet sekä talousosaston jäsenten keskuudesta toimituskuntien päälliköt. Jäsenet ja varapuheenjohtajat tuli nimittää maassa syntyneistä suomalaisista

jonka tuli muulloinkin avustaa kenraalikuvernööriä töitten johtamisessa. Varapuheenjohtajan tuli valvoa yleistä järjestystä osastossa sekä asioiden oikeata käsittelemistä. Varapuheenjohtajan oli myös määrättävä osaston kokousten aika, mikäli kenraalikuvernööri ei tätä tehnyt, sekä järjestettävä asioiden esitteleminen. Sekä talousosasto että oikeusosasto jakaantui kahteen jaostoon. Varapuheenjohtajan tuli määrätä jäsenet virantoimitukseen jaostoille sekä johtaa puhetta jommassakummassa jaostossa. Toisessa jaostossa johti puhetta osaston ensimmäinen jäsen[54]. Talousosastossa ratkaistavat hallintolainkäyttöasiat kuuluivat sen täysistunnossa tai jaostokokouksissa ratkaistaviin asioihin[55].

Vuoden 1892 ohjesäännöllä perustetun oikeustoimituskunnan päällikön sekä vähintään kahden talousosaston senaattorin piti olla *lainoppineita sekä kokeneita ja taitavia tuomarintoimissa*. Senaatin prokuraattorin ja prokuraattorinapulaisen, jotka keisari asetti, tuli samoin ohjesäännön nimenomaisen määräyksen mukaan olla lainoppineita. Edelleen senaatin esittelijöiden ja muiden virkamiesten tuli eräitä poikkeuksia lukuun ottamatta olla lainopillisen tutkinnon suorittaneita[56].

Kenraalikuvernöörin asemaa senaatin puheenjohtajana korostettiin siten, että hänelle annettiin oikeus tehdä muistutus keisarille senaatin päätöstä vastaan siitä riippumatta, oliko hän ollut osallisena asian käsittelemisessä. Muistutus ei edelleenkään estänyt päätöksen täytäntöönpanemista[57].

---

miehistä tai sellaisista henkilöistä, jotka olivat vakinaisesti maassa asuvia ja olivat saaneet Suomen kansalaisuuden. Aikaisemmin keisarin tuli nimittää senaatin jäsenet Suomen kansalaisista. Ohjesääntöön otettiin kansalaisuusvaatimusta täsmentävä lisäys kenraalikuvernööri Heidenin vaatimuksesta. Esittelijäsihteerit keisari nimitti senaatin esityksestä. Ks. vuoden 1892 ohjesäännön 2 ja 3 §, 4 §:n 1 ja 2 mom ja 9 §, Tyynilä: 1992 s. 280 ja Rauhala: 1921 s. 456, 460 ja 461 sekä vrt. vuoden 1809 ohjesäännön 5 ja 6 §.

[54] Yleisen kanslian tultua lakkautetuksi sen tilalle perustettiin talousosaston kanslia, joka oli suoraan talousosaston varapuheenjohtajan alainen. Kanslia mm. vastaanotti kaikki yhteiseen täysistuntoon ja talousosastoon tulevat asiat sekä toimitti niiden jaon toimituskuntien välillä. Ks. ohjesäännön 2, 33, 35–37 ja 136 §, Rauhala: 1921 s. 456, 457, 460 ja 461 sekä Ståhlberg: 1913 s. 52 ja 53. Vuoden 1869 asetuksessa (AsK 1869/15) varapuheenjohtajasta käytettiin vielä nimitystä varaesimies. Vrt. vuoden 1869 asetuksen 1, 2, 21 ja 22 §.

[55] Ks. ohjesäännön 98–100 §, Hermanson: 1898 s. 96, Rauhala: 1921 s. 465 sekä Ståhlberg: 1913 s. 59 ja 60.

[56] Oikeusosastossa kaikkien senaattorien piti olla lainoppineita. Ks. vuoden 1892 ohjesäännön 4 § 3 mom, 8 ja 52 §, 15.8.1894/35 annettu Keisarillisen Majesteetin Armollinen Julistus niistä tutkinnoista, joita vaaditaan lainopillisiin, kameraalisiin ja hallinnollisiin virkoihin pääsemistä varten Suomessa, Ståhlberg: 1913 s. 55 sekä prokuraattorinviraston ja oikeuskanslerinviraston virkojen kehityksestä Inha: 1997 s. 282. Vrt. vuoden 1809 ohjesäännön 6 §, vuoden 1812 prokuraattorin johtosäännön 18 § ja vuoden 1869 asetuksen (AsK 1869/15) 7 §.

[57] Kenraalikuvernööri oli ehdottanut ohjesääntöön määräystä, jonka mukaan hänellä olisi ollut oikeus estää senaatin päätösten täytäntöönpano. Tämä oikeus olisi koskenut sekä hallinto- että oikeudenhoitoasioita. Senaatti perusteli kielteistä kantaansa ehdotukseen mm. sillä, että oikeudenhoito kuului maamme oikeusjärjestyksen mukaan yksin tuomioistuimille, eikä kenraalikuvernööri hallintoviranomaisena saanut siihen sekaantua. Hallitsijalla oli vuoden 1772 hallitusmuodon ja vuoden 1789 Yhdistys- ja vakuuskirjan mukaan oikeusasioissa ainoastaan armahdusoikeus. Senaatin vastustus pakotti kenraalikuvernöörin luopumaan ehdotuksestaan. Ks. Hermanson: 1898 s. 99, Rauhala: 1921 s. 458–461 ja vuoden 1892 ohjesäännön 26 § sekä pääsääntöön sisältyvä poikkeus ohjesäännön 30 §:ssä. Vrt. vuoden 1812 kenraalikuvernöörin johtosäännön 5 §.

Asioita senaatissa käsiteltäessä oli, kuten ennenkin, noudatettava *laillista oikeudenkäyntijärjestystä*. Sellaisessa asiassa, joka oli valmisteltu jossakin senaatin talousosaston toimituskunnassa, oli saman toimituskunnan päällikön edelleen lausuttava ensinnä mielipiteensä[58]. Senaatin talousosastossa käsiteltävät asiat esitteli tavallisesti, kuten ennenkin, asianomaisessa toimituskunnassa tapahtuneen valmistelun jälkeen joko osaston yleisessä kokouksessa tai jaostoistunnossa sen toimituskunnan esittelijäsihteeri, jossa kukin asia oli valmisteltu[59]. Valtiovarainasiat ja kysymykset kruununveron kannosta esitteli asianomainen kamreeri. Mikäli asioiden paljous sitä vaati, oli osastolla oikeus määrätä muukin sopiva virkamies toimimaan esittelijänä. Tällainen muu esittelijäksi kelpaava virkamies saattoi olla esim. protokollasihteeri tai kanslisti[60].

Jokaiselle toimituskunnalle jo aiemminkin kuuluneet asian selvittämistä, asetusten ja määräysten toimeenpanon valvontaa sekä viranomaisille ja yksityisille henkilöille tapahtuvaa tietojen, asiakirjojen sekä päätösten ilmoittamista ja antamista koskevat määräykset säilyivät ennallaan[61]. Lähetteen, jolla senaatissa käsiteltävää asiaa varten vaadittiin selitystä, lausuntoa tai muuta tarvittavaa selvitystä, allekirjoitti esittelijä yksin. Hän saattoi myös yleensä yksin päättää tällaisen lähetteen sisällöstä[62]. Ohjesääntöön lisättiin määräys, jonka mukaan senaattorit ja kaikki muut senaatin virka- ja palvelusmiehet velvoitettiin pitämään salassa asian käsittelyn yhteydessä esiin tulleet tosiseikat sekä äänestyslausunnot. Säännöksen syntyyn vaikuttivat epäilemättä mm. verovalitusasioiden erityispiirteet[63].

1.6. ERÄITÄ SENAATIN OHJESÄÄNNÖN MUUTOKSIA

Kenraalikuvernööri N.I. Bobrikovin noustua maassamme vuosisadan vaihteessa poliittiseksi johtohahmoksi, kehityssuunta myös senaatissa muuttui sen toimivaltaa voimakkaasti rajoittavaan suuntaan. Bobrikovin ajamaa politiikkaa kuvasi 26.8./8.9.1902 annettu Asetus Keisarillisen Suomen Senaatin Ohjesäännön muuttamisesta eräiltä kohdin (AsK 1902 II/32). Asetuksella vahvistettiin merkittävästi kenraalikuvernöörin asemaa suhteessa senaattiin ja prokuraattoriin. Esimerkiksi prokuraat-

---

[58] Ks. vuoden 1892 ohjesäännön 18 § ja Ståhlberg: 1913 s. 61 ja 62 sekä vrt. vuoden 1809 ohjesäännön 34 § ja vuoden 1869 asetuksen 24 § 3 mom.
[59] Ks. vuoden 1892 ohjesäännön 69 § 1 mom ja Rauhala: 1921 s. 463 sekä vrt. vuoden 1809 ohjesäännön 48 ja 49 § sekä vuoden 1869 asetuksen (AsK 1869/15) 24 § 1 mom.
[60] Ks. vuoden 1892 ohjesäännön 69 § 2 mom ja 70 §, Tyynilä: 1992 s. 282 sekä Rauhala: 1921 s. 459 ja 463.
[61] Ks. ohjesäännön 131 § ja Rauhala: 1921 s. 466 sekä oikeusosaston varapuheenjohtajan toimivaltuuksien osalta ohjesäännön 39 §. Vrt. vuoden 1887 asetuksen (AsK 1887/11) 15 §.
[62] Ks. ohjesäännön 132 § 2 mom ja Ståhlberg: 1913 s. 62.
[63] Ks. ohjesäännön 10 § ja Rauhala: 1921 s. 456, 460 ja 461.

torin oikeus valvoa kenraalikuvernöörin virkatoimien laillisuutta poistettiin. Tämän jälkeen prokuraattorille jäi ainoastaan oikeus valvoa senaatin toiminnan lainmukaisuutta[64].

Vuoden 1902 senaattiasetus kumottiin marraskuun manifestilla 22.10./4.11.1905 (AsK 1905/49), jonka jälkeen palattiin noudattamaan aiemmin voimassa olleita määräyksiä[65]. Tässä yhteydessä otan esille vain ne senaattiasetuksella toteutetut ohjesäännön muutokset, joilla oli pysyviä vaikutuksia senaatin asemaan tai valitusasioiden käsittelyjärjestykseen. Senaatti lakkasi 27.6./10.7.1902 annetulla julkaisemisasetuksella (AsK 1902 II/24) antamasta päätöksiään keisarin nimessä. Senaatti antoi tuomiot ja päätökset, jotka eivät vaatineet alistusta keisarille, omassa nimessään. Tämä vähensi senaatin riippuvuutta hallitsijasta. Ohjesääntöä muutettiin siten, että senaatille tehdyt valitukset ja hakemukset sekä muut näihin liittyvät asiakirjat oli aiemmasta poiketen osoitettava senaatille itselleen eikä keisarille[66].

Ohjesääntöä muutettiin myös siten, että siihen lisättiin nimenomaisia määräyksiä, joiden nojalla senaatilla oli *oikeus jättää valitus tai hakemus tutkimatta tai varteen ottamatta*. Valitus tai hakemus voitiin jättää tutkittavaksi ottamatta seuraavissa tapauksissa: 1) kun valituksesta tai hakemuksesta puuttui sen henkilön nimi ja selvä allekirjoitus, jonka puolesta valitus tai hakemus oli jätetty, hakijan kotipaikka taikka valituksen tai hakemuksen laatineen asiamiehen nimi, sääty ja asuinpaikka; 2) kun valitus tai hakemus sisälsi useita asioita, jotka tuli käsitellä erikseen; 3) kun valitus tai hakemus oli kirjoitettu ilman minkäänlaista järjestystä tai selvyyttä, paperilappusille tai sopimattomia lauseita käyttäen; 4) kun hakemus tai anomus koski hallituksen tointen moittimista tai yleisen järjestyksen ja rauhan häiritsemistä. Hakemus tai valitus voitiin jättää varteen ottamatta mm. seuraavissa tapauksissa: 1) valitus, joka kohdistui viranomaisia vastaan sekä valitus tai hakemus sellaisessa asiassa, jossa hakijan tuli lain säätämässä järjestyksessä kääntyä asianomaisen viranomaisen tai viraston puoleen; 2) valitus tai hakemus, joka käsitti hylätyn anomuksen uudistamisen, ellei sen tueksi tuotu esiin uusia ja varmoja todisteita[67]. Ohjesääntöön ei edelleenkään sisältynyt minkäänlaisia säännöksiä valituksen tai hakemuksen täydennysmenettelystä.

Seuraava käsiteltävän aiheen kannalta merkittävä vuoden 1892 ohjesäännön muutos tapahtui asetuksella 8.11.1917 (AsK 1917/96). Asetuksen antoi senaatti itse hankittuaan asiasta kenraalikuvernöörin lausunnon. Asetusta edelsi senaatin toimivaltuuksien uudelleen määrittely pääministeri Alexander Kerenskin 30.8./12.9.1917 antamalla avoimella kirjeellä eräiden asiain siirtämisestä Suomen Senaa-

---

[64] Asetuksella kumottiin mm. vuoden 1812 prokuraattorin johtosääntö. Ks. asetuksen 25 ja 26 §, Tyynilä: 1992 s. 304–308, Rauhala: 1921 s. 509–511 sekä vrt. vuoden 1892 ohjesäännön 51 §.
[65] Ks. Tyynilä: 1992 s. 312.
[66] Ks. julkaisemisasetuksen 4 artikla ja sen liite, senaattiasetuksen (AsK 1902 II/32) 16 §, Tyynilä: 1992 s. 304 ja 309, Rauhala: 1921 s. 512 ja 513 sekä vrt. vuoden 1892 ohjesäännön 16 ja 17 §.
[67] Ks. asetuksen 17–19 § ja Rauhala: 1921 s. 510.

tin lopullisesti ratkaistaviksi (AsK 1917/69)[68]. Keisari oli tähän asti asettanut senaatin jäsenet valtaluvalla määräajaksi käyttämään keisarille kuuluvaa valtaa maassamme. Asetuksen mukaan talousosaston senaattorit nimitettiin tästä lähin epämääräiseksi ajaksi[69].

Asetukseen sisältyi senaatin tehtävien uudelleen järjestämistä koskevien säännösten lisäksi eräitä menettelynormeja. Asetukseen otettiin säännös, jonka mukaan senaatilla oli oikeus kutsua istuntoihinsa virkamiehiä tai muita henkilöitä asiantuntijoiksi. Lisäksi toimituskunnan päällikkö saattoi määrätä jonkun toimituskunnan alaisen viraston päällikön tai virkamiehen valmistelemaan ja esittelemään toimituskunnan alaan kuuluvan asian[70].

Toimintansa alkuvaiheissa senaatti piti tiukasti kiinni kollegiaalisesta käsittelyjärjestyksestä, mistä jouduttiin vähitellen käytännön syistä luopumaan. Vuonna 1917 kehitys saavutti viimeisen vaiheensa, kun asioiden käsittelyä siirrettiin talousosaston täysistunnolta (aikaisemmin talousosaston yleinen kokous) jaostoistuntoon ja toimituskunnille[71]. Asetus oli rakenteeltaan sellainen, että aluksi siinä lueteltiin talousosaston täysistunnossa käsiteltävät asiat sekä tämän jälkeen asiat, jotka voitiin siirtää jaostoistunnon käsiteltäviksi. Muut asiat kuuluivat sitten talousosaston toimituskuntien ratkaistaviksi. Asetus virallisti hallintolainkäyttöasioiden osalta jo aiemmin muotoutuneen käytännön. Jaostoistunnon käsiteltäväksi voitiin siirtää mm. hallinnolliset valitusasiat. Tämän lisäksi jaostoistunnoissa käsiteltiin ne toimituskuntien ratkaistaviksi kuuluvat asiat, jotka asianomaisen toimituskunnan päällikkö alisti jaoston päätettäviksi. Talousosaston täysistunto käsitteli mm. sellaiset talousosaston jaoston tai toimituskunnan ratkaistaviin kuuluvat asiat, jotka jaosto tai toimituskunnan päällikkö niiden periaatteelliseen laatuun tai tärkeyteen nähden alisti täysistunnon päätettäviksi[72].

---

[68] Avointa kirjettä edelsivät Venäjän poliittisesti levottomat olot. Avoimella kirjeellä laajennettiin senaatin toimivaltuuksia huomattavasti. Ajankohdan poikkeuksellisia oloja kuvaa se, että avointa kirjettä seuranneen asetuksen antoi senaatin puolesta sen viisi jäsentä. Ks. asetuksen 1 § ja Tyynilä: 1992 s. 347–349.

[69] Ks. asetuksen 2 § 1 mom ja vrt. vuoden 1892 ohjesäännön 4 § 1 mom ja 6 §.

[70] Kunnallishallintoa ja -taksoitusta koskevat asiat kuuluivat sisäasiaintoimituskunnalle (entinen siviilitoimituskunta), johon luettiin mm. lääninhallitukset. Näin ollen sisäasiaintoimituskunnan päällikkö olisi niin halutessaan saattanut määrätä lääninhallituksen virkamiehen esittelemään kunnallistaksoitusta koskevan valitusasian. Käytännössä näin ei kuitenkaan menetelty. Valtion verolaitosta ja verollepanoa koskeneet asiat kuuluivat valtiovaraintoimituskunnalle. Ks. asetuksen 5, 6, 10 ja 11 §.

[71] Armollinen Asetus Keisarillisen Suomen Senaatin Yhteisestä täysi-istunnosta 10./23.1.1914 (AsK 1914/6) oli käytännössä merkinnyt molempien osastojen yhteisen täysistunnon eli plenumin lakkauttamista. Asetuksella kumottiin vuoden 1892 ohjesäännön 2 §:n ensimmäinen kappale ja 23.7.1896 annetun asetuksen (AsK 1896/21) 6 §. Ks. Tyynilä: 1992 s. 337–339.

[72] Toimituskunnassa ratkaistuista asioista oli pidettävä lyhyttä pöytäkirjaa, joka oli kuukausittain tarkastusta varten annettava talousosaston varapuheenjohtajalle ja prokuraattorille. Ks. asetuksen 18–20 ja 24 § sekä Tyynilä: 1992 s. 349 ja 384–386 sekä vrt. vuoden 1892 ohjesäännön 99, 100 ja 134 §.

1.7. YHTEENVETO JA JOHTOPÄÄTELMIÄ

Aina tuloverotuksen alkuajoista lähtien senaatin ohjesääntöön sisältyi määräys, jonka mukaan jokaisen toimituskunnan tuli vaatia asianomaisilta viranomaisilta sellaisia selityksiä, tietoja ja lausuntoja, jotka toimituskunta katsoi tarpeellisiksi asian selvittämiseksi. Tällainen asian selvittämistä koskeva yleisluontoinen säännös soveltui tuloverotusta koskevien valitusten ratkaisemiseen paljon paremmin kuin vastaava maaherrojen johtosäännön määräys. Maaherrat joutuivat tuloverovalituksia tutkiessaan turvautumaan pitkälti johtosäännön määräysten laajentavaan tulkintaan. Senaatissakin noudatetut asian selvittämistä koskevat säännökset olivat kuitenkin hyvin puutteellisia ja tulkinnanvaraisia. Ne jättivät varsin suuren harkintavallan toimituskunnille, talousosastolle sekä sen jaostoille sen suhteen, milloin lisäselvityksen hankintaan oli ryhdyttävä.

Selvitysvelvollisuutta koskevat säännökset määräsivät sanamuotonsa mukaan ainoastaan asioita valmistelleiden toimituskuntien selonottovelvollisuudesta. Kun toimituskuntien selvitysvelvollisuutta koskeva normi vuoden 1841 manifestilla lisättiin senaatin ohjesääntöön, oli kyse aiemmin talousosaston pöytäkirjaan merkittyjen säännösten vakiinnuttamisesta sekä päätösvallan delegoinnista talousosastolta toimituskunnille. Näin ollen talousosaston tai sen jaoston tuli toimituskuntien tapaan valvoa, että asia tuli riittävästi selvitetyksi.

Kun verotusasiassa valitettiin, saattoivat osapuolet vedota samanlaisiin todisteisiin kuin verotusta toimitettaessakin, kuten tuloilmoitukseen, tilinpäätökseen, vuosikertomukseen sekä erilaisiin yksityisiin tai julkisiin asiakirjoihin[73] . Asianosaisilta kertyi lisäselvitystä pääasiassa kirjallisten valitusten ja vastineiden muodossa. Viran puolesta tapahtunut asian selvittäminen ei ollut kovinkaan laajaa ja keskittyi eri viranomaisilta hankittaviin asiakirjoihin. Pääosa todisteista oli sellaisia, että niiden esittäminen riippui verovelvollisesta. Laki tulojen ilmoittamisvelvollisuudesta kunnallisverotusta varten annettiin vasta vuonna 1919. Hallinto-oikeudellista lainkäyttöä koskevat asiat siirtyivät KHO:lle vuonna 1918[74] , joten senaatti ei päässyt nauttimaan yleisestä ilmoitusvelvollisuudesta, vaan ainoastaan verovelvollisten vapaaehtoisesta ilmoitusoikeudesta. Eri viranomaisilta saatavilla kirjallisilla selvityksillä kyettiin epäselvistä ongelmakohdista ratkaisemaan vain murto-osa. Kirjallisen aineiston avulla saatavan lisäselvityksen tehokkuutta heikensi vielä se, että ohjesääntöihin ei sisältynyt säännöksiä osapuolten kuulemisesta viran puolesta hankitun lisäselvityksen johdosta. Lisäksi suullinen käsittely ja todistajan kuulustelu oikeudessa olivat melko harvinaisia[75] .

Senaatti käsitteli tuloverotukseen liittyneistä valituksista pitkään vain maalaiskuntain kunnallisverotusta koskeneita asioita. Ståhlberg on senaatin talousosaston

---

[73] Ståhlberg: 1907 s. 236 ja 237.
[74] Ks. Tyynilä: 1992 s. 355.
[75] Ks. Ståhlberg: 1907 s. 237 ja 373–375.

luoman oikeuskäytännön perusteella kuvannut näyttötaakan jakautumista kunnallisverovalitusten osalta seuraavasti: ”Mitään varmoja sääntöjä todistusvelvollisuudesta ei ole kunnallisissa verotusasioissa muodostunut, vaan se on asianhaarain mukaan katsottu olevan milloin verotettavalla, milloin kunnalla. Enimmäkseen taksoitus katsotaan pysyväksi, ellei voida todistaa tuloja olleen vähemmän, mutta toisinaan pidetään valitusta hyväksyttävänä, jollei kunta voi näyttää verotettavalla olleen enemmän tuloja, kuin hän on väittänyt. Jos toinen tuopi esiin todisteita väitteensä tueksi, toinen ei, niin asia tavallisesti ratkaistaan edellisen eduksi taikka muuten selvityksen mukaiseksi”[76]. Mikäli verovelvollinen ei aktiivisesti esittänyt selvitystä valituksensa tueksi, kääntyi näyttötaakka usein häntä vastaan. Näin tapahtui varsinkin silloin, kun taksoituksen tueksi oli esitetty edes jonkinlaista selvitystä. Jo aiemmin käsitellyt kunnallisasetusten aineelliset ja menettelysäännökset

[76] Ks. Ståhlberg: 1907 s. 237–246 ja Ståhlbergin mainitsemista lukuisista senaatin talousosaston päätöksistä etenkin seuraavat: 3.3.1899, jossa maakauppiaan verovalitus hylättiin, koska hän ei ollut esittänyt oikeaksi todistettua otetta kaupanpitokirjasta, vaikka olisi voinut sen helposti esittää; 12.3.1897, jossa olutpanimon vuokraajan valitus hylättiin, koska hän ei ollut esittänyt tarkkaa luetteloa oluttehtaan menoista ja tuloista, vaan ainoastaan ylimalkaisesti ilmoittanut niiden määrät; 5.11.1897, jossa myllärin verovalitus hylättiin, koska tämä ei ollut edes yrittänyt näyttää myllystään kertyneiden tulojen määrää ja taksoitus oli tyydyttävästi selvitetty; 22.2.1901, jossa kuvernööri perusteli verovelvollisen valituksen hyväksyvää kantaansa sillä, ettei kunta ollut näyttänyt osakeyhtiöllä olleen liiketuloja ilmoitettua määrää enemmän. Senaatti puolestaan perusteli kunnan valituksen hyväksyvää kantaansa sillä, ettei verovelvollinen ollut millään tavalla näyttänyt, että sille kertynyt verotettava tulo olisi alittanut taksoituksessa arvioidun määrän; 14.11.1902, jossa senaatti korotti saman yhtiön taksoitusta sillä perusteella, ettei se ollut esittänyt oikeaksi todistettua otetta kirjanpidostaan ja tilinpäätöksestään. Yhtiön kirjanpitäjän ja konttoristin todistus tulojen määrästä ei riittänyt osoittamaan tulojen määrää. Edellä mainitut ratkaisut osoittavat, että näyttövelvollisuus asetettiin usein sille, joka saattoi sen helpoiten ja luotettavimmin täyttää; 1.4.1892, jossa senaatti katsoi, ettei kuvernöörillä olisi ollut oikeutta kunnallisasetuksen säännöksiin ja edellisen vuoden taksoitukseen nähden alentaa taksoitusta, koska verovelvollinen ei ollut esiintuonut selvitystä vaatimustensa tueksi. Ratkaisu osoittaa, että edellisen vuoden verotuksella saattoi olla merkittävä todistusarvo verotuksessa ja veroprosessissa. Todistusharkinnan häilyvyyttä osoittavat seuraavat tapaukset: K.S. 22.2.1901, jossa kuvernööri katsoi, että kruununnimismies oli esittänyt seikkaperäiset selvitykset tuloistaan ja että kunnan puolelta ei ollut edes yritetty näyttää, miltä kohden seikkaperäiset ilmoitukset olisivat väärät. Tällä perusteella kuvernööri hyväksyi valituksen. Senaatti puolestaan katsoi kruununnimismieheltä jääneen näyttämättä, että hänen tulonsa olisivat olleet taksoitettua määrää pienemmät, minkä vuoksi senaatti kumosi kuvernöörin päätöksen ja saattoi taksoituksen voimaan; K.S. 16.3.1900, jossa kuvernööri katsoi, ettei verovelvollinen ollut kahden todistajan oikeaksi todistamalla ilmoituksella luotettavasti selvittänyt tulojaan. Senaatti puolestaan katsoi ilmoituksen luotettavaksi; K.S. 23.5.1902, jossa senaatin enemmistö katsoi, että verovelvollisen tuloista voitiin saada luotettavaa selvitystä sellaisella todistuksella, minkä olivat antaneet kaksi henkilöä, joille oli näytetty kyseessä olleen talon kassatilit verovuodelta; K.S. 9.3.1894, jossa senaatille esitettiin kahden henkilön valan velvoituksin antama todistus verovelvollisen kärsimistä tappioista ja konkurssipesän toimitsijamiehen todistus, ettei verovelvollinen ollut määrättynä aikana saanut vuokratuloa. Senaatti ei kuitenkaan alentanut verotusta; K.S. 22.3.1901, jossa senaatille esitettiin todistus tehdasliikkeen puhtaasta voitosta, mutta ei tarkkaa luetteloa teollisuuslaitoksen tuloista ja menoista. Senaatti katsoi, ettei verotettavista tuloista ollut esitetty luotettavaa selvitystä, minkä vuoksi valitus hylättiin; K.S. 26.4.1901, jossa senaatti alensi muun luotettavan selvityksen puuttuessa taksoitettua määrää, vaikka verovelvollisen antama luettelo tuloistaan oli ollut puutteellinen. Ratkaisuista K.S. 28.10.1898 ja 8.3.1901 ilmenee, ettei senaatti vuosisadan vaihteessa hyväksynyt näytöksi sellaisia todistuksia, joissa tuloja ei ollut ilmoitettu koko vuodelta.

takasivat tuloverotuksen alkuaikoina veroprosessin osapuolille suhteellisen tasavertaisen aseman. Tämän vuoksi tutkinta- tai virallisperiaatteella ei vielä tässä vaiheessa ollut kovinkaan suurta merkitystä verovalitusasioita ratkaistaessa.

Veroprosessin osapuolten eriarvoisuus oli kuitenkin nopeasti lisääntymässä vuosisadan vaihdetta lähestyttäessä[77]. Tarkastelujakson loppupuolella virallisperiaatteen voimistumisesta oli jo selviä merkkejä näkyvissä. Tätä osoitti mm. se, että asian selvitysvelvollisuutta osoittaneet säännökset ryhdyttiin vuoden 1841 manifestista alkaen sijoittamaan kaikille toimituskunnille kuuluvassa tehtävänkuvauksessa ensimmäiseksi. Hallintolainkäytön moniportaisen valvonnan oli määrä edistää asioiden joutuisaa käsittelyä ja riittävän tarkkaa tutkintaa[78]. Hallintolainkäyttöasioiden selvittäminen keskittyi selkeästi toimituskuntiin, joissa esittelijän työtä valvoi ensiasteessa toimituskunnan päällikkö. Esittelijän tuli laatia kaikissa valitusjutuissa, paitsi niissä, jotka olivat erittäin selviä, kertoelma asiakirjojen sisällyksestä sekä antaa asiassa allekirjoituksellaan varustettu kirjallinen mietintö, joka liitettiin asiakirjoihin ja, milloin osasto niin päätti, otettiin pöytäkirjaan. Toimituskunnan päällikön tuli esittelijän ohella itse perehtyä asiaan niin perusteellisesti, että hän kykeni esittelijän jälkeen ensimmäisenä lausumaan kantansa asiasta talousosaston tai sen jaoston istunnossa. Tämän lisäksi asioiden käsittelyä valvoivat kenraalikuvernööri, hänen apulaisensa tai varapuheenjohtaja sekä prokuraattori. Erityisesti on huomattava, että myös prokuraattorin tehtävänä oli niin usein kuin mahdollista osallistua senaatin istuntoihin sekä niissä valvoa asioiden lainmukaista käsittelyä ja pöytäkirjaamista. Prokuraattori oli siten kenraalikuvernöörin ja senaatin käytettävissä lainopillisena neuvonantajana[79]. Kenraalikuvernöörin ja prokuraattorin valvontamahdollisuuksia tehosti se seikka, että näillä oli oikeus saada senaatissa ratkaistuista ja vielä vireillä olevista asioista luetteloja, joista senaatin virkatoiminta kävi selville. Kenraalikuvernööreille ja toimituskuntien päälliköille tarjoutui mainio tilaisuus perehtyä tarkastusmatkoillaan paikallistason hallintotoimintaan ja olosuhteisiin, mistä saattoi olla apua valitusasioita senaatissa ratkaistaessa.

Hallintolainkäyttöasioiden joustavalle käsittelylle loi pohjan jo vuonna 1820 toteutettu talousosaston jaostojako. Tarkasteltavan ajanjakson loppupuolella hallintolainkäyttöasioissa vakiintui menettelyjärjestys, jossa ratkaisua edeltäviä toimenpi-

---

[77] Ruotsissa selvitysvelvollisuus- ja todistustaakkasäännökset olivat ennen vuonna 1902 käyttöön otettua yleistä ilmoitusvelvollisuutta kehittyneet samansuuntaisesti kuin meilläkin. Verotus toimitettiin verotuslautakunnan paikallistuntemuksen perusteella. Näyttövelvollisuuden katsottiin kuuluvan sille, joka vaati poikettavaksi toimitetusta verotuksesta. Veroviranomaisilla ei ollut yleistä informointivelvollisuutta sen suhteen, mihin seikkoihin verotus oli perustunut. Näin ollen verovelvollisen saattoi olla pelkkien verotusasiakirjojen perusteella vaikea päätellä, minkälaista näyttöä valitusviranomaiselle tuli kulloinkin esittää. Ks. Leidhammar: 1995 s. 148 ja 169.

[78] Ks. Rauhala: 1910(I) s. 178.

[79] Inhan tutkimustulosten mukaan poikkeuksen yleisestä hallintokäytännöstä muodostivat sortovuodet, jolloin prokuraattorin tehtävät supistuivat lähinnä venäläistetyn senaatin ja kenraalikuvernöörin avustamiseen venäläistämistoimenpiteiden oikeuttamisessa. Ks. Inha: 1997 s. 55–59, 97, 98, 122–124 ja 128.

teitä tehtiin pääasiallisesti toimituskunnissa ja itse ratkaisut yleensä jaostoistunnossa ja vain periaatteellisesti tärkeissä tapauksissa talousosaston täysistunnossa. Väinö Tanner kuvasi valitusasioita käsitelleen jaoston jäsenten tehtävää seuraavasti: ”Pitkän päivätyönsä suoritettuaan he saivat tuntikaupalla istua kuuntelemassa verraten vähän kiinnostavia esittelijän laajoja selostuksia verovalituksista. Harvoin niihin ennätti syventyä eikä koskaan ottaa asiakirjoja mukaan kotiin niihin tarkemmin perehtyäkseen. Ratkaisu jäi useimmiten esittelijän käsityksen varaan”[80]. Tannerin kuvaus osoittaa, että senaatin jäsenet eivät kyenneet käytännössä riittävän tehokkaasti valvomaan toimituskuntien valmistelutyötä.

Ne senaatin ohjesääntöjen sekä kenraalikuvernöörin ja prokuraattorin johtosääntöjen perusperiaatteet, jotka määräsivät hallintolainkäyttöasioiden käsittelyjärjestyksen, olivat yleisesti ottaen varsin pysyviä. Poliittiset intohimot muuttivat usein asioiden käsittelyjärjestystä senaatissa, mutta muutokset eivät pääsääntöisesti ulottuneet tavallisiin valitusasioihin. Hallintolainkäyttöasioissa noudatettu menettely kehittyi vähitellen koko senaatin olemassaolon ajan. Esimerkiksi kenraalikuvernööri Bobrikovin aloitteesta säädetty vuoden 1902 asetus kavensi senaatin toimivaltuuksia. Asioiden käsittelyn kannalta edistymistä merkitsivät kuitenkin säännökset, joiden nojalla hakemus tai valitus voitiin jättää tutkimatta tai varteen ottamatta.

Voidaan ajatella, että senaatin jakamisessa oikeus- ja talousosastoon toteutui Montesquieun vallanjako-oppi yleisissä lainkäyttöasioissa[81]. Ei kuitenkaan voida väittää, että vallanjako-oppi olisi toteutunut hallintolainkäyttöasioiden kohdalla, koska talousosasto hoiti alusta alkaen sekä maan hallitukselle että korkeimmalle hallintotuomioistuimelle kuuluneita tehtäviä. Tämän lisäksi senaatin toimintaa ohjaili ja valvoi kenraalikuvernööri, joka oli keisarivallan korkein edustaja maassamme ja jolle kuului useita hallintotehtäviä[82]. Senaatin toiminnan loppuvaiheissa toteutettiin sen jäsenten oikeudellinen ja poliittinen vastuunalaisuus eduskunnalle, joista tosin oikeudellinen vastuunalaisuus ei koskenut talousosaston lainkäyttöä hallinto-oikeudellisissa valitusasioissa[83]. Senaatin talousosaston kiinteä yhteys maan hallintoon ei luonut edellytyksiä riippumattomalle hallintolainkäytölle, mikä saattoi vaikeuttaa valitusasioiden oikeudenmukaista ja puolueetonta käsittelyä.

---

[80] Ks. Tyynilä: 1992 s. 343.
[81] Ks. Vilkkonen: 1976 s. 119 ja 120 sekä Tyynilä: 1992 s. 37–39.
[82] Ks. Ståhlberg: 1913 s. 64–67.
[83] Ks. 17.6.1918 annettu laki Suomen eduskunnan oikeudesta tarkastaa valtioneuvoston jäsenten ja prokuraattorin virkatointen lainmukaisuutta (AsK 1918/42) 1 ja 9 § sekä 31.12.1917 annettu laki 20 päivänä heinäkuuta 1906 annetun Valtiopäiväjärjestyksen 32, 46 ja 51 §:n muuttamisesta toisin kuuluviksi (AsK 1917/119) 32 §, Tyynilä: 1992 s. 347 sekä Inha: 1997 s. 232 ja 233. Ensiksi mainitussa laissa kutsuttiin senaatin talousosastoa valtioneuvostoksi jo etukäteen.

2. Korkeimman hallinto-oikeuden tutkimisvelvollisuudesta

2.1. KORKEIMMAN HALLINTO-OIKEUDEN PERUSTAMINEN

Hallintolainkäytön kehityksen kannalta aivan ratkaiseva edistysaskel saavutettiin, kun maahamme perustettiin 22.7.1918 annetulla lailla (jäljempänä KHOL, AsK 1918/74) korkein hallinto-oikeus. Lakia täydensi samana päivänä annettu hallinnollinen asetus lain täytäntöönpanemisesta (jäljempänä KHOA, AsK 1918/74). Seuraavana vuonna annettuun Suomen Hallitusmuotoon (A:17.7.1919, AsK 1919/94) sisältyi perustavaa laatua olevia määräyksiä korkeimman hallinto-oikeuden toiminnasta ja tehtävistä. KHO:n perustaminen merkitsi sitä, että hallintolainkäyttöasioita tuli ylimmässä asteessa käsittelemään *riippumaton tuomioistuin* aiemmin pääasiassa hallintoviranomaisena toimineen senaatin talousosaston sijaan[1]. Tässä yhteydessä ei ole tarpeen selittää KHO:n perustamisen vaiheita[2].

> Ylemmänasteisen hallintolainkäytön uudistamiseen vaikuttivat mm. seuraavat syyt: Hallinto-oikeudellisten valitusasioiden oli pitkään katsottu kuuluvan hallintoviranomaisten päätettäviksi, jolloin ei otettu tarpeeksi huomioon sitä seikkaa, että niiden ratkaiseminen tosiasiassa muodosti osan lainkäyttöä. Hallinnossa senaatin talousosastoa myöten pantiin suurin paino tarkoituksenmukaisuuden periaatteelle, jolloin asioiden päättäminen pelkästään oikeudellisin perustein saattoi tuottaa vaikeuksia. Lainkäyttöä haluttiin nyt siirtää hallintoviranomaisista erilliselle riippumattomalle tuomioistuimelle, minkä uskottiin lisäävän kansalaisten luottamusta hallintolainkäyttöä kohtaan. Senaatin talousosastoon kertyneiden valitusasioiden lukumäärä oli kasvanut niin suureksi, että niiden käsittely vei kohtuuttoman suuren osan talousosaston työajasta. Tämän seurauksena asioiden käsittelyajat venyivät kohtuuttoman pitkiksi[3]. Valitusasioiden lukumäärän pelättiin vain entisestään kasvavan. Hallintolainkäyttöasioiden käsittelyssä senaatin talousosastossa ei kyetty riittävällä tavalla takaamaan kansalaisten oikeus-

---

[1] Ks. HM 2 § 4 mom ja 56 § sekä Holopainen: 1978 s. 494.

[2] KHO:n perustamista edeltävistä vaiheista ks. esim. Ståhlberg: 1919 s. 122–124, lainvalmistelukunnan mietintö N:o 5/36 s. 42 ja 43, Castrén: 1938 s. 174–180, Castrén: 1943(a) s. 12–16, Holopainen: 1978 s. 496–503, Kulla: 1980 s. 206 ss. ja 272 ss. sekä Tyynilä: 1992 s. 350–355.

[3] Asian käsittely senaatin talousosastossa saattoi kestää neljäkin vuotta. Lisäksi asia saatettiin joutua alemman viranomaisen puutteellisen valmistelun tai menettelyvirheiden vuoksi palauttamaan takaisin asianomaisen viranomaisen uudestaan käsiteltäväksi. Ei ollut mitenkään harvinaista, että hallinto-oikeudellinen asia oli yhteensä vireillä 5-6 vuotta ennen lopullista ratkaisua. Ks. PeVM 1/AM 9/1908 II vp./A V, s. 5 ja 6.

> turvaa etenkään, kun talousosaston jäseniä valittaessa ei voitu riittävästi kiinnittää huomiota heidän kykyynsä ratkaista usein vaikeitakin oikeuskysymyksiä sisältäviä valitusasioita. Senaatin talousosaston jäsenet olivat hallitsijan luottamusmiehinä viroistaan erotettavissa, minkä vuoksi heidän riippumattomuutensa saattoi vaarantua. Edellä mainitut seikat sekä talousosaston jäsenten verrattain suuri vaihtuvuus aiheuttivat sen, että talousosasto ei kyennyt luomaan maahan riittävän vakiintunutta oikeuskäytäntöä. Kun hallintolainkäyttöä säätelevät normit olivat useilta kohdiltaan varsin puutteellisia, estyi yhtenäinen hallintolainkäyttö myös alemmissa oikeusasteissa. Vielä KHO:n perustamiseen vaikutti ulkomailta, mm. Saksasta, Ranskasta, Itävallasta, Italiasta ja Ruotsista saatu esimerkki, jonka mukaan hallintolainkäyttöasioita ratkaisemaan perustettiin erityisiä hallintotuomioistuimia. Esimerkiksi Ruotsissa oli perustettu ylin hallinto-oikeudellinen tuomioistuinaste, regeringsrätten vuonna 1909. Sen käsiteltäväksi siirrettiin mm. verovalitusasiat. Varojen puuttuessa ja enempien viivytysten välttämiseksi hallintolainkäytön uudistaminen oli meillä tarkoituksenmukaista rajoittaa vain sen ylimpään asteeseen[4].

Maassamme uudistettiin samaan aikaan myös siviili ja rikosasioita koskeva ylimmänasteinen lainkäyttö. Tässä yhteydessä jouduttiin pohtimaan, olisiko kaikki valitusasiat ollut tarkoituksenmukaista keskittää saman korkeimman tuomioistuimen ratkaistaviksi. Erillisen ylimmänasteisen hallintotuomioistuimen perustamista puollettiin lainvalmistelussa mm. seuraavin syin: Lakimiesten ei uskottu riittävän perinpohjaisesti hallitsevan sekä siviili ja rikoslainsäädäntöä että hallinto-oikeutta. Maassamme oli tuolloin erilliset virkatutkinnot hallinto- ja yleistä lainkäyttöä varten. Lainvalmistelussa painotettiin, että *toisaalta siviili- ja rikosoikeudessa sekä toisaalta hallinto-oikeudessa noudatettiin erilaisia menettelytapoja ja varsinkin oikeudenkäynnissä erilaisia periaatteita*. Hallintolainkäytön riippumattomuus, johdonmukaisuus ja nopeus katsottiin voitavan turvata parhaiten erillisen ylimmänasteisen hallintotuomioistuimen avulla[5]. Lainvalmistelussa omaksuttu kanta auttoi hallinnolle ja hallintolainkäytölle tunnusomaisen, riita- ja rikosasioista erillisen virallisperiaatteen kehittymistä.

KHOL 1 §:n mukaan ylintä tuomiovaltaa hallinto-oikeudellisissa valitusasioissa, eräitä laissa lähemmin määriteltäviä poikkeuksia lukuun ottamatta, käyttää korkein hallinto-oikeus. Sen on myös pidettävä silmällä alempien viranomaisten lainkäyt-

---

[4] Ks. Edelstam: 1995 s. 39; Anomusehdotus N:o 35/1907 vp./ L I, s. 39–41; Anomusehdotus N:o 133/1908 vp./L I, s. 16–18; PeVM 1, s. 4–11 ja EA, s. 1–6/AM 9/1908 II vp./A V; HE 7, s. 1 ja 2 sekä LaVM 15, s. 1 ja 2/1917 vp./A I–III; KM 1911:12 b II, s. 566–568; Ståhlberg: 1908 s. 95 ss.; Ståhlberg: 1909 s. 17 ss.; Ståhlberg: 1919 s. 122; Castrén: 1938 s. 168–174, 198; Castrén: 1943(a) s. 12 ja 13; hallintotuomioistuinjärjestelmän maista Hallberg: 1978 s. 70 ss. sekä regeringsrättenin perustamisesta Kulla: 1980 s. 155 ss. Vuoden 1908 II valtiopäivillä jätettiin perustuslakivaliokunnan mietintöön vastalause, jonka allekirjoittivat mm. Werner Aro ja O.W. Kuusinen. Vastalause oli sikäli aikaansa edellä, että siinä vaadittiin oikeusturvasyihin vedoten myös alemmanasteisen hallintolainkäytön uudistamista.

[5] PeVM 1, s. 11–15 ja EA, s. 6–9/AM 9/1908 II vp./A V.

töä hallinto-oikeuden alalla[6]. Etenkin alemmanasteisessa hallintolainkäytössä menettely oli muodostunut varsin epäyhtenäiseksi ja siinä esiintyi eroavaisuuksia eri virastojen ja erilaisten asioiden välillä. KHO:n perustamista puolusteltiin nimenomaan sillä, että *hallinto-oikeuden yleiset periaatteet olivat epäselviä ja riidanalaisia*. KHO:n luoman johdonmukaisen oikeuskäytännön oli määrä yhtenäistää myös alemmanasteista hallintolainkäyttöä[7]. KHO:n luoma linja ohjasi mm. virallisperiaatteen soveltamista sekä alemmanasteisessa hallintolainkäytössä että hallinnossa.

KHO:een kuului alunperin presidentti ja seitsemän hallintoneuvosta. Presidentin ja hallintoneuvosten tuli olla oikeamielisiä ja lainoppineita miehiä, joilla oli taitoa ja kokemusta tuomarin- tai hallintotoimista. Heidät nimitti tasavallan presidentti, hallintoneuvokset korkeimman hallinto-oikeuden esityksestä[8]. Vähintään puolella

---

[6] HM 56 §:n (1919/94) mukaan KHO:n tehtävänä oli käyttää ylintä tuomiovaltaa hallinto-oikeudellisissa valitusasioissa, laissa erikseen säädetyin poikkeuksin, sekä valvoa alempien viranomaisten lainkäyttöä hallinto-oikeuden alalla. PL 99 § on nyttemmin vahvistanut tämän perusasetelman. Mikäli KHO muutti alemman viranomaisen päätöstä, lähetti se automaattisesti tälle jäljennöksen päätöksestään. Valitus- ja kanteluasioiden käsittelyn lisäksi KHO:n valvonta rajoittui lähinnä siihen, että se kiinnitti eri viranomaisten huomiota virheisiin kirjelmissä ja kiertokirjeissä taikka muutoin vapaamuotoisesti. Saattoipa KHO joskus ilmoittaa asian oikeuskanslerille virkasyytteen nostamista varten. KHO julkaisi aluksi kaikki valitusasioihin antamansa päätökset. KHOA 10 §:n 2 momentin muutos (1941/280) merkitsi sitä, että KHO saattoi itse päättää julkaistavat päätöksensä. Myös muita kuin valitusasioihin annettuja päätöksiä voitiin julkaista. Asetuksen muutoksen tultua voimaan KHO vahvisti päätösten julkaisua varten uudet ohjeet täysistunnossaan 6.11.1941. Tämän seurauksena vuoden 1940 huhtikuusta alkaen annettuja päätöksiä julkaistiin nimellä ”Korkeimman hallinto-oikeuden vuosikirja”. Aikaisemmin julkaisun nimenä oli ollut ”Korkeimman hallinto-oikeuden päätökset”. Jotta ennakkopäätökset olisivat tulleet alempien viranomaisten tietoon jo ennen vuosikirjan laatimista, päätti KHO toukokuussa 1958, että jäljennökset ns. Ep-korteista, joihin merkittiin kaikki ennakkopäätöksen luontoiset ratkaisut ja jotka jaettiin kaikille KHO:n jäsenille, lähetettiin myös lääninoikeuksille. Ks. Castrén: 1943(a) s. 37–43 ja Ahla: 1958 s. 946. Ahla toimi KHO:n presidenttinä vuosina 1957 ja 1958.

[7] Ks. PeVM 1, s. 7 ja EA, s. 4/AM 9/1908 II vp./A V sekä lainvalmistelukunnan mietintö N:o 5/36 s. 48, 64 ja 65. KHO onnistui tehtävässään yhtenäistää alempien viranomaisten lainkäyttöä. Kunnallisveroasioissa vahvistettiin alemman viranomaisen päätös vuonna 1923 55,63 %:ssa tapauksista, mutta vuonna 1942 jo 66,87 %:ssa tapauksista. Tulo- ja omaisuusveroa koskevissa asioissa vahvistettiin alemman viranomaisen päätös vuonna 1923 45,27 %:ssa tapauksista, mutta vuonna 1942 jo 68,63 %:ssa tapauksista. Ks. Castrén: 1943(a) s. 36.

[8] Lakivaliokunta esitti vuoden 1917 ensimmäisillä valtiopäivillä kannan, jonka mukaan KHO:n riittävän tehokkaan julkisen valvonnan varmistamiseksi sen presidentti ja hallintoneuvokset olisi tullut asettaa virkoihinsa viiden vuoden määräajaksi. Tuomareiden määräaikaista nimittämistä perusteltiin mm. Sveitsissä voimassa olleella käytännöllä. Ruotsissa ja Englannissakin tuomari voitiin määrätyin edellytyksin erottaa. Lakivaliokunnan yksityiskohtaiset perustelut löytyvät sen mietinnöstä, joka on annettu hallituksen esityksestä laiksi Korkeimmasta Oikeudesta (HE 10/1917 II vp.). KHOL:n alkuperäisen sanamuodon mukaan KHO:n presidentin ja hallintoneuvokset nimitti hallitus, mutta hallitusmuodon mukaan tasavallan presidentti. Hallituksen katsottiin tässä tarkoittavan senaatin puheenjohtajaa. Ks. LaVM 14/HE 6/1917 vp./A I–III, s. 7, LaVM 15/HE 7/1917 vp./A I–III s. 5–8, 12 ja 13, LaVM 6/HE 10/1917 II vp./A I ja II, s. 2–5, LaVM 7/HE 11/1917 II vp./A I ja II, s. 3 ja 4, KHOL 2§, HM 57 § ja 87 § 3 kohta, Castrén 1943(a) s. 19, 23 ja 24, Holopainen: 1978 s. 503–506, Kulla: 1980 s. 279 ja 280 sekä Tyynilä: 1992 s. 355.

KHO:n jäsenistä tuli olla kelpoisuus tuomarinviran hoitoon[9]. Korkein hallinto-oikeus oli, laissa erikseen säädettyjä poikkeuksia lukuun ottamatta, tuomionvoipa viisijäsenisenä[10].

Korkeimman hallinto-oikeuden esittelijät, vanhemmat ja nuoremmat hallintosihteerit, nimitti tasavallan presidentti korkeimman hallinto-oikeuden esityksestä sekä muut virkamiehet tuomioistuin itse. Näihin virkoihin oli nimitettävä lainoppineita kansalaisia[11]. KHO:n presidentille ja jäsenille sekä esittelijöille taattiin muiden tuomareiden tavoin perustuslaissa oikeus, ettei heitä saanut muutoin kuin laillisen tutkimuksen ja tuomion nojalla julistaa virkaansa menettäneiksi[12].

Korkeimman hallinto-oikeuden presidentti peri hallintolainkäyttöasioissa kenraalikuvernöörille aiemmin kuuluneita tehtäviä. Puheenjohtajana presidentti oli vastuussa siitä, että työt hoidettiin asianmukaisesti ja joutuisasti. Tässä tarkoituksessa presidentin tuli valvoa, että KHO:n virkamiehet täyttivät tehtävänsä. Presidentin estyneenä ollessa hoiti hänen tehtäviään vanhin virantoimituksessa oleva hallintoneuvos[13].

KHO:n toimintaa valvoi myös prokuraattori, jolla oli sama toimivalta ja samat tehtävät kuin aiemmin senaatin oikeusosastossa. KHO:sta oli kahdesti vuodessa lähetettävä senaattiin ja prokuraattorille summittaiset ilmoitukset edellisen vuosipuoliskon aikana ratkaistuista ja vielä vireillä olevista asioista sekä viimeksi

---

[9] Vasta 30. päivänä joulukuuta 1921 annetulla asetuksella Helsingin yliopiston lainopillisessa tiedekunnassa suoritettavista tutkinnoista (AsK 1921/314) siirryttiin yhteiseen perustutkintoon, ylempään oikeustutkintoon. Sen tuli yksinään vastata entistä tuomarinvirkoihin oikeuttanutta oikeustutkintoa ja entistä ylempää hallintotutkintoa, joten se tuotti pätevyyden sekä oikeuslaitoksen että hallintovirkoihin. Lakitieteen kandidaatin tutkinto oli ainoastaan oikeustutkinnon korkeampi aste, joka saavutettiin ylempien arvosanojen perusteella. Ks. Castrén: 1943(a) s. 25 ja 26, Kaira: 1937 sekä Castrén: 1943.

[10] Vuoden 1917 ensimmäisillä valtiopäivillä hallitus oli esittänyt, että myös neljä jäsentä voisi päättää asian, jos vähintään kolme jäsentä olisi päätöksestä yhtä mieltä. Ks. KHOL 8 §, HM 57 § ja vrt. HE 7/1917 vp./A I–III, s. 4 ja 8 (7 §).

[11] Hallitus oli vuoden 1917 ensimmäisillä valtiopäivillä esittänyt, että KHO:ssa käsiteltävien asioiden valmistelun ja esittelyn olisivat hoitaneet asianomaisen senaatin toimituskunnan virkamiehet. Tuonaikaista ajattelutapaa kuvastaa hallituksen esityksen perustelu, jonka mukaan tällaisella järjestelmällä olisi kyetty ylläpitämään suotavaa läheistä yhteyttä varsinaisen hallinnon ja hallinnollisen lainkäytön välillä. Esitys on kuitenkin ymmärrettävä siksi, koska vastaavana ajankohtana Ruotsissa oli voimassa järjestelmä, jonka mukaan regeringsrättenillä ei ollut omia vakinaisia esittelijöitä, vaan esittelijöinä toimivat departementtien virkamiehet. KHOL 9 §:n säännöstä, jonka mukaan korkeimman hallinto-oikeuden virkoihin olisi tullut nimittää vain lainoppineita kansalaisia, tulkittiin yleisesti siten, että se koski vain esittelijöitä. KHOL:n mukaan esittelijät nimitti hallitus, mutta hallitusmuodon mukaan tasavallan presidentti. Tarpeen vaatiessa KHO:lla oli normaalista nimitysjärjestyksestä poiketen oikeus määrätä joku virkamiehensä tai muu kelpoinen henkilö ylimääräiseksi esittelijäksi. Ks. HE 7/1917 vp./A I–III, s. 4, 5 ja 8, HE 124/1978 vp./A 2, s. 3, HM 87 § 6 kohta ja 88 § 2 mom 1 kohta (1919/94), KHOA 4 ja 5 §, Castrén: 1943(a) s. 20 sekä Äimä: 1993 s. 238.

[12] KHO:n presidentti, hallintoneuvokset ja esittelijät sekä muut virkamiehet olivat kuitenkin velvollisia eroamaan virastaan 70 vuoden iässä. Ks. HM 91 § (1919/94), KHOL 11 ja 12 § ja Castrén: 1943(a) s. 19 ja 20.

[13] KHOA 1 §.

mainituista jutuista lyhyt luettelo asian laadusta, saapumisen ajankohdasta sekä käsittelyn vaiheesta[14].

KHO:n tehtävänä oli, eräitä poikkeuksia lukuun ottamatta, ratkaista ne hallinto-oikeudelliset valitusasiat, jotka aikaisemmin oli ratkaistu senaatin talousosastossa sekä sellaiset asiat, joista erinäisten lakien tai asetusten nojalla tehtiin valitus KHO:een. Vielä korkeimman hallinto-oikeuden tehtäväksi annettiin ratkaista menetetyn määräajan takaisinsaantia sekä lainvoiman saaneen päätöksen purkamista koskevat hakemusasiat[15]. KHO:n toiminnan alkuaikoina suurin osa sen käsittelemistä valitusasioista koski kunnallisasioita ja näistä suurimman ryhmän muodostivat kunnallisveroasiat. Myös tulo- ja omaisuusverotusta koskevat valitusasiat olivat huomattava asiaryhmä[16].

Asioiden käsittelystä KHO:ssa oli vanhaan tapaan säädetty, että siinä oli noudatettava *laillista oikeudenkäyntijärjestystä*. Käytännössä tämä viittaus tarkoitti lähinnä oikeudenkäymiskaaresta johdettuja periaatteita kuten esim. asianosaisten kuulemisvaatimusta. KHO:n ensimmäinen presidentti K.J. Ståhlberg kuvasi tuonaikaista hallintolainkäyttöä seuraavasti: ”Kuitenkin hallinto-oikeudellinen oikeudenkäyntijärjestys meillä on vielä aivan vakaantumaton ja odottaa kehitystään lainsäädännön ja myöskin korkeimman hallinto-oikeuden kautta.” KHO:ssa noudatetun hallintolainkäyttömenettelyn jo vakiinnuttua tuomioistuimen neljäs presidentti U.J. Castrén kuvasi menettelyä seuraavasti: ”Näin ollen menettely on muodostunut melkoisesti samankaltaiseksi kuin muissa ylioikeuksissa, lähinnä korkeimmassa oikeudessa riita-asioissa, kuitenkin siitä johtuvin modifikaatioin, että hallinto-oikeudellisissa jutuissa julkinen etu tavallisesti esiintyy huomattavammin kuin tavallisissa riitajutuissa”[17].

Virallisperiaatteen kehityksen kannalta keskeinen oli KHOL 15 §:n säännös, joka kuului seuraavasti: ”Milloin asian ratkaisu niin vaatii, hankkikoon Korkein hallinto-oikeus lausunnon tai selityksen viranomaiselta sekä antakoon määräyksen

---

[14] Prokuraattorin virka muutettiin vuonna 1918 oikeuskanslerin viraksi. Ks. Asetus Senaatin ja sen toimituskuntien nimen muuttamisesta (A:27.11.1918/161), HM 46 § (1919/94), KHOL 10 §, KHOA 10 § ja Tyynilä:1992 s. 78, Inha: 1997 s. 185 ss. sekä vrt. vuoden 1892 senaatin ohjesäännön 54 §, 131 § 19 ja 20 kohta, 134 § sekä vuoden 1917 asetuksen (AsK 1917/96) 24 §. KHOL 10 § kumottiin 11.3.1997 yleisistä syyttäjistä annetulla lailla (1997/199).

[15] Ks. KHOL 3–6 § ja Castrén: 1943(a) s. 20–22.

[16] Vuonna 1923 KHO:ssa ratkaistuista kaikista valitusasioista 47,7 % käsitteli kunnallisverotusta ja 17,11 % tulo- ja omaisuusverotusta. Vuonna 1942 ratkaistuista kaikista valitusasioista 19,46 % käsitteli kunnallisverotusta ja 6,69 % tulo- ja omaisuusverotusta. Verovalitusasioiden lukumäärä kasvoi verrattain suureksi, koska valitusoikeutta ei rajoitettu riippuvaksi riidan kohteen arvosta, kuten korkeimman oikeuden osalta tehtiin oikeudenkäymiskaaren 30 luvun muuttamisesta annetulla lailla (A:19.12.1922/300). Ks. Castrén 1943(a) s. 30 ja 31 sekä Ståhlberg: 1919 s. 130.

[17] Ståhlberg oli KHO:n presidenttinä vuosina 1918 ja 1919 ennen siirtymistään tasavallan presidentiksi ja Castrén vuosina 1929–1956. Ks. KHOL 14 §, Ståhlberg:1919 s. 135 ja 136, lainvalmistelukunnan mietintö N:o 5/36 s. 68, Castrén: 1943(a) s. 22 ja liite 1, teos Korkein hallinto-oikeus 1918–1968. Helsinki 1968, s. 39–40 ja Halila: 2000 s. 44–46 sekä 50 ja 51.

todistajan tai asiantuntijan kuulemisesta tuomioistuimessa". Säännös *ei tuonut muutoksia* korkeimman hallinto-oikeuden käytössä oleviin asian *selvityskeinoihin* senaatin talousosaston harjoittamaan lainkäyttöön verrattuna. Asiantuntijan kuulemismahdollisuudesta oli säädetty jo vuoden 1917 asetuksella ja myös todistajan kuuleminen oikeudessa oli ollut mahdollista nimenomaisen säännöksen puuttumisesta huolimatta. Sinänsä valallisella todistajan kuulustelulla ei ollut hallintolainkäytössä samaa merkitystä kuin varsinaisessa oikeudenkäynnissä. Todistajan kertomukset kävivät todistuksesta valalla vahvistamattominakin, etenkin kun ne oli antanut virkamies virkavastuunsa nojalla. Itse hallinto-oikeudellisessa lainkäytössä ei toimitettu valallista todistajan kuulustelua, vaan sellaista tarvittaessa määrättiin kuulustelu toimitettavaksi yleisessä alioikeudessa[18].

Olennainen muutos tapahtui siinä, että em. säännöksen sanamuoto asetti asiaa valmistelevan virkamiehen ohella itse tuomioistuimelle selonottovelvollisuuden. Sanamuodon muutos painotti *koko tuomioistuimen vastuuta asiaa selvitettäessä.* Käytännössä pääosan selvitystyöstä hoiti tosin edelleen esittelijä suhteellisen itsenäisesti. Säännöksen puutteena on pidettävä sitä, että se jätti suuren harkintavallan sen suhteen, milloin lisäselvitystä oli viran puolesta hankittava. K.J. Ståhlberg kuvasi KHO:n perustamisen jälkeen virallisperiaatteen tuonhetkistä kehitysvaihetta seuraavasti: "Muualla, missä on järjestetty erityinen hallinto-oikeudellinen lainkäyttö, on yleensä poikettu riita-asiain oikeudenkäynnistä sikäli, että ei noudateta käsittely, vaan tutkintoperiaatetta, päätöksen perustuksena ei pidetä ainoastaan sitä, mitä asianosaiset esiintuovat, vaan tuomioistuin itse määrää hankittavaksi ne todisteet ja kaiken sen selvityksen, jotka se päätöstä varten katsoo tarvitsevansa, eikä päätös myöskään kaikkialla ole sidottu asianosaisten vaatimuksiin. Siihen suuntaan tulee epäilemättä menemään kehitys meilläkin." Edelleen Ståhlberg totesi, että vaikka KHO oli tässä suhteessa noudattanut toistaiseksi suurta varovaisuutta, oli se kuitenkin esim. vaalivalitusten johdosta hankkinut rikosrekisteristä selvitystä valittajan kansalaisluottamuksesta ja metsätulon verottamista koskevissa asioissa toisinaan nojautunut metsähallitukselta hankittuun lausuntoon. KHO:n perustamisen jälkeen virallisperiaate voimistui nopeasti. KHO totesi lainvalmistelukunnan mietinnöstä N:o 5/1936 antamassaan lausunnossa 21.11.1938, että pääsääntönä lisäselvityksen hankkimisessa oli vallalla virallisperiaate. Myöhemmin U.J. Castrén kuvasi asioiden tutkintaa mm. seuraavasti: "Määräämisperiaatetta sovelletaan käsiteltävien asioiden laadusta johtuen vain rajoitetusti. Selvitystä hankittaessa sovelletaan verraten laajalti virallisuusperiaatetta." Tämän lisäksi Castrén mainitsi, että *menettely oli melkein yksinomaan kirjallista* eikä välittömyysperiaatetta yleensä sovellettu[19]. Suomessa noudatettu hallintolainkäyttömenettely erosi esim. Saksaan, Norjaan ja

[18] Ks. 8.11.1917 annetun asetuksen (AsK 1917/96) 5 §, Ståhlberg: 1907 s. 237, Willgren: 1925 s. 414 ja lainvalmistelukunnan mietintö N:o 5/36 s. 69.
[19] Ks. Ståhlberg: 1908 s. 105, Ståhlberg: 1919 s. 136, Ståhlberg: 1928 s. 123, Castrén: 1938 s. 189, 201 ja 202, Castrén: 1943(a) s. 22 ja 23 sekä KHO:n 70 -vuotisjuhlamuistio, jossa on lainattu lausuntoa 21.11.1938.

Itävaltaan verrattuna siinä, että maassamme *ei rajoitettu lisäselvityksen esittämismahdollisuutta* edes ylimpään oikeusasteeseen valitettaessa, vaan päin vastoin vielä ylimmällekin hallintotuomioistuimelle asetettiin selonottovelvollisuus[20].

Ennen asioiden esittelyä esittelijän tuli laatia kustakin asiasta kirjallinen mietintö. Vähemmän tärkeitä juttuja lukuun ottamatta tuli kaikissa asioissa *ainakin yhden jäsenen tarkastaa asiakirjat* ennen asian ratkaisemista. Pöytäkirjaa istunnoissa pitivät notaarit. Tarkemmat säännökset asioiden valmistelusta ja käsittelystä sekä töiden jakamisesta jäsenten kesken voitiin vanhaan tapaan antaa työjärjestyksellä. Ensimmäisen työjärjestyksensä korkein hallinto-oikeus vahvisti 1.10.1918[21].

2.2. KOKOONPANOSSA JA NIMITTÄMIS-JÄRJESTYKSESSÄ TAPAHTUNEITA MUUTOKSIA

Vuosisadan puoliväliä lähestyttäessä KHO ajautui tilanteeseen, jossa asioiden keskimääräinen käsittelyaika tuomioistuimessa venyi noin vuoden mittaiseksi. Koska asioiden pysyvästä lisääntymisestä ei ollut varmuutta ja koska KHO:n käsiteltäväksi tulevien asioiden lukumäärää aiottiin vähentää muutoksenhakuoikeutta rajoittamalla, ryhdyttiin ongelmaa helpottamaan siten, että KHO:n jäsenmäärää lisättiin väliaikaisesti[22]. Aluksi KHO:n vakinaisten jäsenten vähimmäismäärä nostettiin seitsemästä kolmeentoista. Tämän lisäksi tasavallan presidentti saattoi KHO:n esityksestä nimittää enintään seitsemän henkilöä[23] KHO:n jäseniksi enintään kolme vuotta kestäväksi toimikaudeksi. Väliaikaisilla jäsenillä oli erottamattoman tuomarin asema toimikautenaan ja heidän oli täytettävä samat kelpoisuusehdot kuin vakinaisten jäsentenkin. KHO:n yhdenmukainen lainkäyttö pyrittiin turvaamaan siten, että väliaikaiset jäsenet olivat jäsenistä vähemmistönä ja heidät oli sijoitettava tasaisesti eri jaostoille[24].

---

[20] Ks. KM 1911:12 b II s. 564–570.

[21] Ks. KHOL 16 § (1918/74 ja 1949/805), KHOA 2, 3 ja 7 § sekä Ståhlberg: 1919 s. 125. Vrt. vuoden 1892 ohjesäännön 71 §.

Valitusasian normaalikulusta KHO:ssa on laadittu kaavio, joka vielä nykyisinkin varsin hyvin kuvaa asian käsittelyjärjestystä. Ks. Vilkkonen:1976 s. 219.

[22] Ks. HE 139/1949 vp./A III ja Nuorvala: 1968 s. 17. Artikkelin kirjoittaja on toiminut KHO:n presidenttinä vuosina 1965–1982.

[23] Tosiasiallisesti KHO:ssa oli ollut presidentin lisäksi 13 hallintoneuvosta jo vuodesta 1937 alkaen. Mainittuun vuoteen saakka KHO toimi yhtenä kokonaisuutena, mutta jakaantui sitten kahteen jaostoon. Kun aikaisemmin presidentin ja hallintoneuvosten oli lain sanamuodon mukaan oltava miehiä, ei tätä lainmuutoksen jälkeen enää edellytetty. Hallituksen esityksessä tähän terminologiseen muutokseen ei kiinnitetty huomiota. Mainittakoon, että KHO:n ensimmäinen naispuolinen vakinainen jäsen, Lemmikki Kekomäki, nimitettiin vuonna 1956. Tätä ennen hän oli toiminut ylimääräisenä hallintoneuvoksena vuosina 1954–1956. Ks. Ahla: 1958 s. 938 ja 939, Nuorvala: 1968 s. 13–15 sekä Vilkkonen: 1976 s. 79 ja 214.

[24] Ks. HE 139/1949 vp./A III ja KHOL 2 § (1949/805). Väliaikaisten jäsenten enimmäismäärä kasvatettiin pian kahteentoista (1958/526). Uudistusta perusteltiin sillä, että neljännen jaoston perustaminen edellytti kahdentoista ylimääräisen hallintoneuvoksen nimittämistä. Ks. HE 57/1958 vp./A III. Vakinaisten jäsenten vähimmäismäärä nostettiin 30.12.1992 annetulla lailla (1992/1695) viiteentoista.

Jotta ratkaisemattomien asioiden lukumäärän lisääntyminen olisi voitu estää, muutettiin KHO:n tuomionvoipaa jäsenmäärää 5.12.1969 annetulla lailla (AsK 753/69) väliaikaisesti siten, että tuomioistuin saattoi ratkaista asian vesi- ja patenttiasioita lukuun ottamatta nelijäsenisenä, mikäli vähintään kolme jäsenistä oli ratkaisusta yhtä mieltä. Viiden jäsenen käsiteltäviksi oli edelleen määrä saattaa sellaiset asiat, jotka merkityksensä tai laatunsa vuoksi oli ratkaistava vähintään viisijäsenisessä jaostossa. Laki tuli voimaan vuoden 1970 alusta[25]. Alunperin väliaikaiseksi tarkoitettu järjestely oli voimassa vuoden 1987 loppuun[26].

Lailla (1979/12) täsmennettiin KHOL 9 §:n sisältöä. Tämän mukaan KHO:ssa saattoi olla esittelijöinä esittelijäneuvoksia sekä vanhempia ja nuorempia hallintosihteerejä[27]. Laissa ei enää säädetty esittelijöiden kelpoisuusehdoista, vaan tästä annettiin määräykset asetuksella[28]. Nuoremman hallintosihteerin virkanimike on nyttemmin (1998/1109) muutettu hallintosihteeriksi[29].

Tuomioistuimen riippumattomuus on yksi keskeinen oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin tae. Tuomioistuinten riippumattomuudesta on nykyisin säädetty PL 3 §:n 3 momentissa. Uusi perustuslaki ei ole tuonut muutoksia tuomarien virassapysymisoikeuteen eikä KHO:n kokoonpanoon. Sen sijaan hallitusmuodon useita tuomarien nimittämistä koskevia säännöksiä ei ole otettu uuteen perustuslakiin. PL 102 §:n mukaan tasavallan presidentti nimittää vakinaiset tuomarit laissa säädetyn menettelyn mukaisesti. Myös muiden tuomarien nimittämisestä säädetään lailla[30]. Tuomareiden nimittämistä koskevan uuden lainsäädännön yhteydessä ylimääräisen hallintoneuvoksen virkanimike on muutettu määräaikaiseksi hallintoneuvokseksi. KHOL:ssa ei enää nykyisin säädetä KHO:n presidentin, jäsenten eikä määräaikais-

---

[25] Hallituksen esityksessä lakia perusteltiin mm. sillä, että ylimääräiset jäsenet ja uusien jaostojen perustaminen saattoivat vaarantaa yhtenäisen lainkäytön toteutumisen sekä KHO:ssa että epäyhtenäisen lainkäytön myötä alemmissa viranomaisissa. Valitusoikeuden rajoituksia ei voitu tiukentaa kansalaisten oikeusturvaa vaarantamatta, joten ruuhkautuminen oli estettävä muilla keinoin. Vielä lakiesitystä perusteltiin sillä, että kolmijäseninen työskentely oli aikaisemmin toteutettu korkeimmassa oikeudessa eräissä asioissa ja että nelijäsenistä työskentelyä oli sovellettu hyvin kokemuksin Ruotsissa vastaavassa hallintotuomioistuimessa. Ks. HE 159 ja siihen liittyvä LaVM 24/1969 vp./A III, I sekä Nuorvala: 1978 s. 553, 554, 558 ja 559.

[26] KHO:n tuomionvoivan jäsenmäärän väliaikaista muuttamista perusteltiin mm. sillä, että erityisesti veroasioiden määrä oli kasvanut KHO:ssa. Ks. lait 1972/704, 1975/966, 1978/966, 1981/844 ja 1984/807, Nuorvala: 1978 s. 534, HE 174/1981 vp./A 4 sekä Rikkonen: 1993.

[27] Vuonna 1957 annetulla asetuksella (A:12.12.1957/415) vanhemman hallintosihteerin virat oli muutettu nimeltään esittelijäneuvoksen viroiksi, ylemmän palkkausluokan nuoremman hallintosihteerin virat vanhemman hallintosihteerin viroiksi ja alemman palkkausluokan nuoremman hallintosihteerin virat nuoremman hallintosihteerin viroiksi. Ks. asetuksen 4 ja 5 § sekä asetuksen voimaantulosäännös. Notaarin virat oli lakkautettu vuonna 1960 annetulla asetuksella (A:22.1.1960/39). Notaarin viran haltijat siirtyivät nuoremmiksi hallintosihteereiksi. Ks. myös Vilkkonen: 1976 s. 80.

[28] Asetusten 9.2.1979/155 ja 18.3.1988/227 12 §:n 1 momentin mukaan vakinaisten esittelijöiden virkoihin oli kelpoisuusehtona oikeustieteen kandidaatin tutkinto ja perehtyneisyys tuomarin tehtäviin tai hallintoon.

[29] Ks. myös asetuksen muutos (1985/181), jolla perustettiin erillinen kansliapäällikön virka ja jossa nimenomaisesti todetaan, että presidentti saattaa määrätä kansliapäällikön esiteltäväksi myös lainkäyttöasioita, sekä KHOL 9 § (1996/250).

[30] Ks. HE 1/1998 vp./A 1, s. 76 ja 159.

ten hallintoneuvosten kelpoisuusvaatimuksista ja nimittämisestä, vaan tältä osin KHOL:ssa on viitattu tuomareiden nimittämisestä annettuun lakiin (2000/205). Sen mukaan tasavallan presidentti nimittää KHO:n presidentin ilman laissa tarkoitettua esitystä. KHO tekee muun jäsenen virkaan nimittämisestä perustellun esityksen, joka toimitetaan valtioneuvostolle nimitysasian tasavallan presidentille esittelemistä varten. Tasavallan presidentti nimittää KHO:n jäsenen määräajaksi KHO:n esityksestä. Uusissa tuomareiden kelpoisuusvaatimuksissa ja nimitysperusteissa on aiempaa voimakkaammin painotettu hyvää perehtyneisyyttä ja henkilökohtaisia ominaisuuksia. KHOL:ssa ei enää säädetä määräaikaisten hallintoneuvosten enimmäislukumäärästä eikä nimityksen enimmäispituudesta. KHO:n tehtäväksi on annettu nimittää omat esittelijänsä. Esittelijöiden kelpoisuusehdot, nimittämisperusteet sekä nimittäminen määräajaksi määräytyvät tuomareiden nimittämisestä annetun lain mukaan[31] .

2.3. VEROTUSLAISSA SÄÄDETYT ASIAN SELVITTÄMISKEINOT

Ennen vuonna 1958 säädettyä verotuslakia (1958/482) KHO oli voinut kuulla asianosaista suullisesti silloisen OK 30 luvun 21 §:n nojalla. Tällöin asianosaisen kuulustelu toimitettiin jutun esittelijän johdolla toisen esittelijän ja pöytäkirjanpitäjän läsnä ollessa[32] . Mikäli KHO päätti kuulla todistajaa tai asiantuntijaa valallisesti, määrättiin se toimitettavaksi yleisessä alioikeudessa[33] . Verotuslaki laajensi jonkin verran mahdollisuutta suullisen käsittelyn järjestämiseen. Lakiin lisättiin säännös, jonka mukaan korkein hallinto-oikeus saattoi toimittaa *suullisen kuulustelun*. Käytännössä sen toimittaminen oli mahdollista vain asianosaisen anomuksesta. Kuulustelun toimittivat KHO:n määräämä jäsen puheenjohtajana sekä asian esittelijä. Siinä voitiin myös kuulustella valallisesti todistajia ja asiantuntijoita sekä totuusvakuutuksen nojalla asianosaista[34] .

---

[31] Ks. HE 109/1999 vp./A 3, s. 46 ja 47, LaVM 1/2000 vp./HE 109/1999 vp., PL 125 § 2 mom, laki korkeimmasta hallinto-oikeudesta annetun lain muuttamisesta (2000/207), laki tuomareiden nimittämisestä, etenkin 5, 11, 15 ja 17 § sekä valtioneuvoston asetus tuomareiden nimittämisestä (2000/427).
[32] Ks. Castrén: 1938 s. 189, Merikoski: 1968 s. 386 ja HE 38/1952 vp./A I–II, s. 17.
[33] Ks. KHOL (1918/74) 15 §, lainvalmistelukunnan mietintö N:o 5/36 s. 69, Castrén: 1938 s. 189 ja Merikoski: 1968 s. 385 ja 386. Vrt. vero- ja tarkastuslautakuntaa koskenut TOL 125 § ja Rekola: 1947 s. 617.
[34] Ks. HE 38/1952 vp./A I–II, s. 17, VerL 139 § ja Andersson: 1968 s. 150.

2.4. UUSI ASETUS KORKEIMMASTA HALLINTO-OIKEUDESTA

Jo vuonna 1970 annetulla asetuksella KHOA:n (1918/74) nimikkeeksi muutettiin asetus korkeimmasta hallinto-oikeudesta[35]. Pian tämän jälkeen vanha asetus korvattiin kokonaisuudessaan uudella 1.1.1978 voimaan tulleella samannimisellä asetuksella (A: 30.9.1977/702)[36]. Asetuksen säännöksillä vahvistettiin käytännössä kehittynyt organisaatiojärjestelmä. Uudistus toteutettiin KHO:n omasta aloitteesta ja sen taustalla olivat jäsenmäärän ja käsiteltävien asioiden voimakas kasvu. Korkein hallinto-oikeus oli olemassaolonsa alkuaikoina lainannut toimintamalleja korkeimmasta oikeudesta. Nyt asetusta muokattiin siten, että siihen sisällytettiin KHO:lle parhaiten soveltuvat säännökset tuomioistuimen organisaatiosta, toimintatavoista ja henkilöstöstä. Muutosten tavoitteena oli tuomioistuimen lainkäyttötehtävän tehokkuuden turvaaminen[37].

> Lainkäyttöasioita KHO:ssa ratkaisevaksi perusyksiköksi oli vakiintunut jaosto. Tosin lainkäyttöasioita voitiin ratkaista myös täysistunnossa. KHO jakaantui ensimmäisen kerran kolmeen jaostoon vuonna 1949. Kolmas jaosto vakinaistettiin vuonna 1961. Käytännössä jo toteutunut organisaatiomuutos kirjattiin asetukseen, jonka mukaan korkeimmassa hallinto-oikeudessa on vähintään kolme jaostoa[38].
>
> Asetuksella täsmennettiin ja porrastettiin tuomioistuimen presidentin ja jaostojen puheenjohtajien tehtäviä sekä vastuusuhteita. Presidentin tehtävänä on mm. määrätä täysistunnosta ja toimia sen sekä ensimmäisen jaoston puheenjohtajana. Presidentti määrää muiden jaostojen puheenjohtajat enintään kolmeksi vuodeksi kerrallaan. Lisäksi presidentti määrää jaostojen varapuheenjohtajat ja muut jäsenet sekä jaostojen istuntojen kokoonpanot. Presidentti johtaa ja valvoo koko viraston toimintaa. Hänen on erityisesti huolehdittava korkeimman hallinto-oikeuden lainkäytön yhdenmukaisuudesta ja joutuisuudesta sekä siitä, että muuta hallintolainkäyttöä valvotaan asianmukaisesti[39].
>
> Milloin jaoston puheenjohtaja ei osallistu jaoston istuntoon, puhetta johtaa jaoston varapuheenjohtaja. Varapuheenjohtajajärjestelmä jouduttiin ottamaan käyttöön, koska jaoston puheenjohtaja ei kyennyt yksin hoitamaan kaikkia istuntoja. Kyse ei siten ole pelkästä sijaisuusjärjestelystä. Mikäli varapuheenjohtajakaan ei osallistu istuntoon, johtaa puhetta jaoston virassa vanhin läsnä oleva

---

[35] Asetus annettiin 3.4.1970 (AsK 1970/251).

[36] Ks. asetuksen 35 §.

[37] Ks. KM 1974: 154 s. 3, Korkeinta hallinto-oikeutta koskevan asetuksen uudistaminen, KHO:n julkaisu 5/1976 s. 1 ja 2, Korkeimman hallinto-oikeuden lausunto KHO -komitean mietinnöstä III, KHO:n julkaisu 6/1976 s. 1 ja Nuorvala: 1978 s. 522–526.

[38] KHO toimi tilapäisesti nelijaostoisena vuosina 1959–1960 ja 1967–1968. Ks. KHOA (1977/702) 1 §, 2 § 1 mom ja 5 §, Nuorvala: 1968 s. 14, Vilkkonen: 1976 s. 80 sekä Nuorvala: 1978 s. 528, 529, 542 ja 543.

[39] Vanhassa asetuksessa ei jaostojakoa eikä jaostojen puheenjohtajien asemaa huomioitu lainkaan. Presidentin valvontavelvollisuus laajeni vanhaan asetukseen verrattuna. Ks. Asetuksen (1977/702) 1 §, 2 § 1 ja 2 mom ja 23 § 1 mom ja Nuorvala: 1978 s. 529–531 ja vrt. asetuksen (1918/74) 1 § 1 mom.

jäsen. Jaoston puheenjohtajan tehtävänä on huolehtia siitä, että jaoston tehtävät suoritetaan asianmukaisesti ja joutuisasti. Sama velvollisuus on jaoston varapuheenjohtajalla ja jaoston istunnossa puhetta johtaneella muulla jäsenellä heidän puheenjohdollaan käsitellyissä asioissa[40]. Tarkemmat määräykset asioiden käsittelystä ja toiminnan muusta järjestelystä annetaan KHO:n täysistunnossa vahvistettavalla työjärjestyksellä. Työjärjestys on julkaistava säädöskokoelmassa[41].

2.5. SUULLISTA KÄSITTELYÄ JA KATSELMUSTA KOSKEVA KHOL:N MUUTOS

Käsiteltävän aiheen kannalta tärkeä KHOL:n muutos toteutettiin 12.1.1979 annetulla lailla (AsK 1979/12), jolla uudistettiin suullista käsittelyä ja katselmusta korkeimmassa hallinto-oikeudessa säätelevä normisto[42]. KHOL 14 §:n mukaan asian käsittelyssä oli noudatettava laillista oikeudenkäyntijärjestystä. Tällä perusteella korkeimmassa hallinto-oikeudessa oli soveltuvin osin noudatettu OK 30:21:ää, joka koski suullista kuulustelua korkeimmassa oikeudessa, sekä eräitä 17 luvun todistelusäännöksiä mm. katselmuksesta. Tuloverotusta koskevissa verovalitusasioissa KHO oli saattanut toimittaa suullisen kuulustelun verotuslain 139 §:n nojalla[43]. Käytännössä KHO:ssa oli toimitettu suullisia kuulusteluja ja katselmuksia vain muutamia vuodessa. Tähän myötävaikutti paitsi säännösten puutteellisuus myös KHO:ssa käsiteltävien asioiden suuri määrä. Hallituksen esityksessä uudistusta perusteltiin *oikeusvarmuuden* lisäämisellä sekä säännösten yhtenäistämisellä ja selkeyttämisellä. Tehokkaat selvityskeinot vähentävät tarvetta palauttaa asioita alemmalle viranomaiselle, jolloin asioiden ratkaiseminen nopeutuu. Lainuudistuksella ei kuitenkaan pyritty lisäämään KHO:ssa toimitettavia suullisia käsittelyjä ja

---

[40] Myös presidentin johtaman ensimmäisen jaoston puheenjohtajan sijaisuus määräytyy samoin perustein kuin muillakin jaostoilla. Sen sijaan täysistunnossa presidentin puheenjohtajansijaisuutta hoitaa korkeimman hallinto-oikeuden täysistunnossaan presidentin sijaiseksi korkeintaan kolmeksi vuodeksi kerrallaan määräämä jäsen sekä tämänkin estyneenä ollessa virassa vanhin jäsen. Ks. asetuksen (1977/702) 2 § 3 mom, 4 §, 6 § 2 kohta ja 24 § sekä ja Nuorvala: 1978 s. 527 ja 533–539 sekä vrt. asetuksen (1918/74) 1 § 3 mom.

[41] Koska asetuksen 5 §:ssä, 6 §:n 5 kohdassa ja 32 §:ssä säädetään työjärjestyksestä ja sen vahvistamisesta, KHOL 16 §:stä poistettiin työjärjestystä koskeva maininta lainmuutoksella (1979/12). Työjärjestyksen suurta merkitystä kuvastaa kuitenkin se, että työjärjestyksestä säädettiin pian uudelleen KHOL 17 §:n (1996/250) muutoksella. Ks. HE 124/1978 vp./A 2, s. 3 ja KHO:n työjärjestys 22.1.1979/86.

[42] KHO:ta koskeva lainsäädäntö oli jäänyt sikäli yleisestä kehityksestä jälkeen, että siihen ei sisältynyt sellaisia välitöntä ja suullista käsittelyä koskevia yleissäännöksiä kuten esim. lakiin lääninoikeudesta. Vrt. keskenään KHOL (1918/74) 15 §, laki lääninoikeudesta (1955/52) 12 § ja VerL (1958/482) 139 §. KHO:n vuonna 1958 suorittamassa tutkimuksessa kävi tosin ilmi, että suullisuus- ja välittömyysperiaatetta sovellettiin lääninoikeuksissa hyvin rajoitetusti. Oikeudenkäyntimenettelynsä uudistamiseksi KHO teki tasavallan presidentille esityksen lainmuutoksesta (korkeimman hallinto-oikeuden esitys 10.2.1960, kirje n:o 795 a). Ks. Castrén: 1948 s. 545 ja 546, Ahla: 1958 s. 943–945 sekä Nuorvala: 1968 s. 28 ja 29.

[43] Lain (1979/12) voimaantulosäännöksessä kumottiin mm. verotuslain 139 §.

katselmuksia merkittävästi, vaan lähtökohtana oli edelleenkin se, että asiat tuli selvittää jo alemmissa asteissa riittävän perusteellisesti[44].

Asian selvittämistä koskenut KHOL 15 §:n 1 mom kuului nyt seuraavasti: ”Korkein hallinto-oikeus voi hankkia asian selvittämiseksi lausunnon ja selityksen sekä toimittaa suullisen käsittelyn ja katselmuksen. Suullisessa käsittelyssä voidaan kuulla asianosaisia, todistajia ja asiantuntijoita sekä vastaanottaa muuta selvitystä.” KHOL 15 §:n aiemman sanamuodon mukaan *kirjallinen selvitys* hankittiin viranomaiselta. Koska lisäselvitystä oli tarpeen hankkia myös muilta kuin viranomaisilta, poistettiin laista tämä rajoitus. KHO saattoi toimittaa *suullisen käsittelyn tai katselmuksen* omasta aloitteestaan tai asianosaisen pyynnöstä. Vaikka asianosaisen pyyntöön oli kiinnitettävä huomiota, riippui suullisen käsittelyn ja katselmuksen toimittaminen viime kädessä tuomioistuimen harkinnasta. Suullinen käsittely voitiin rajoittaa koskemaan vain osaa muutoksenhaun kohteena olevasta asiasta. Suullisessa käsittelyssä asianosaisilla oli mahdollisuus täsmentää ja perustella lausumiaan sekä esittää suullista ja kirjallista selvitystä. Todistelukeinoiksi kävivät asiakirjat ja muut todisteet, kuten esineet, sekä asianosaisten, todistajien ja asiantuntijoiden kuuleminen. KHOL:iin ei otettu näistä todistelukeinoista yksityiskohtaisia säännöksiä, vaan KHO:n tuli edelleenkin noudattaa soveltuvin osin OK 17 luvusta ilmi käyviä periaatteita. Suullinen käsittely ja katselmus oli tarkoitettu yhdeksi vaiheeksi menettelyssä, jolla pyrittiin hankkimaan tarvittava lisäselvitys epäselviksi jääneistä seikoista. KHO:n päätös tehtiin suullisen käsittelyn ja katselmuksen jälkeen normaaliin tapaan esittelystä. Koska KHO:ssa käsiteltävät hallintolainkäyttöasiat ovat keskenään hyvin erityyppisiä ja hankittavan selvityksen laatu saattaa suuresti vaihdella, haluttiin menettelystä luoda joustava. Normaalisti korkein hallinto-oikeus on tuomionvoipa viisijäsenisenä. KHOL:n vielä nykyisinkin voimassa olevan 15 §:n 2 momentin mukaan korkein hallinto-oikeus voi päättää, että suullisen käsittelyn ja katselmuksen toimittavat tuomioistuimen yksi tai useampi jäsen ja esittelijä. Tällaisen menettelymahdollisuuden haittapuolena on luonnollisesti se, että välittömyysperiaate ei toteudu täydellisesti[45].

Korkeimman hallinto-oikeuden tehtävänä oli KHOL 16 §:n mukaan huolehtia asianosaisten kutsumisesta suulliseen käsittelyyn ja katselmukseen. Asianosaiset kutsuttiin tavallisesti sillä uhalla, että poissaolo ei estänyt asian käsittelyä ja ratkaisemista. Milloin asianosaisen henkilökohtainen kuuleminen oli asian selvittämiseksi välttämätöntä, saattoi KHO velvoittaa asianosaisen saapumaan suulliseen käsittelyyn sakon uhalla. Asianosaiselle oli kutsussa ilmoitettava, millä uhalla hänen oli saavuttava suulliseen käsittelyyn ja katselmukseen[46].

---

[44] Uudistukseen myötävaikutti osaltaan Ruotsissa vuonna 1971 säädetty förvaltningsprocesslag -laki (1971:291), jonka mukaan myös ylin hallintotuomioistuin saattaa toimittaa suullisen käsittelyn (9 §) ja katselmuksen (23 §). Ks. lisäksi HE 124/1978 vp./A 2, s. 1 ja 2.

[45] Katselmuksilla ei perinteisesti ole ollut kovinkaan suurta merkitystä verovalitusasioissa. Katselmuksia järjestetään lähinnä rakennus- ja vesiasioissa. Ks. HE 124/1978 vp./A 2, s. 1-3.

[46] Ks. HE 124/1978 vp./A 2, s. 3.

Asianosaisen, todistajan ja asiantuntijan suullinen kuuleminen oli KHOL 16 a §:n nojalla mahdollista toteuttaa myös virka-aputeitse. Tuloverotusta koskevien valitusasioiden osalta tämä tarkoitti sitä, että KHO saattoi määrätä kuulemisen toimitettavaksi siinä lääninoikeudessa tai yleisessä alioikeudessa, jossa se kävi sopivasti päinsä. Säännöksellä täydennettiin verotuslain 140 §:ssä säädettyä virka-apuna tapahtuvaa todistajan kuulustuttamismenettelyä. Virka-aputeitse tapahtuvaan suulliseen kuulemiseen voitiin ryhtyä, mikäli asianosaisille olisi aiheutunut kohtuutonta haittaa ja kustannuksia käsittelystä KHO:ssa ja mikäli hankittavan selvityksen laatu salli menettelyyn ryhtymisen. KHO:n tuli tällöin ilmoittaa kuulemisen toimittavalle tuomioistuimelle täsmälliset kysymykset, joihin haluttiin lisäselvitystä. Kuulemisen toimittavan tuomioistuimen oli tällöin huolehdittava asianosaisten, todistajien ja asiantuntijoiden kutsumisesta. Kontradiktorinen periaate toteutui prosessissa siten, että asianosaisilla oli oikeus olla läsnä kuulemisen aikana sekä esittää todistajille ja asiantuntijoille kysymyksiä ja lausua käsityksensä esitetystä selvityksestä[47].

Virallisperiaatteen voimakas vaikutus hallintolainkäyttöasioissa näkyi siinä, että myös muulle kuin tuomioistuimen tai valtion asianosaisena nimeämälle todistajalle voitiin KHOL 16 b §:n mukaan maksaa korvaus valtion varoista, jos todistaminen oli ollut tarpeen asian selvittämiseksi[48]. Nykyisin hallintolainkäytössä noudatettavasta menettelystä on säädetty pääasiassa HLL:ssa. Sen säätämisen yhteydessä kumottiin KHOL 14 §, 15 §:n 1 momentti sekä 16, 16 a ja 16 b §[49].

2.6. MUUTOKSENHAKUOIKEUDEN RAJOITTAMINEN

2.6.1. Siirtyminen veroasioiden osittaiseen valituslupajärjestelmään

Maamme hallintolainkäyttöjärjestelmässä on varhaisista ajoista alkaen yhtenä pääperiaatteena ollut valitusoikeus. HValL (1950/154) 4 §:ssä säilytettiin tämä pääperiaate siten laajennettuna, että laissa tunnustettiin yleinen valitusoikeus. Tämän mukaan valitusoikeus koski mm. ylemmän hallintoviranomaisen, kuten lääninhallituksen, päätöksiä, jollei erityisessä tapauksessa ollut laissa tai asetuksessa toisin säädetty[50]. Laajan valitusoikeuden seurauksena KHO:een tehtyjen valitusten määrä pysyi

---

[47] Ks. HE 124/1978 vp./A 2, s. 3 ja 4.

[48] Ks. HE 124/1978 vp./A 2, s. 4 sekä vrt. VerL 141 § (1958/482) ja laki valtion varoista maksettavista todistelukustannuksista (1972/666) 2 § (1972/666).

[49] Ks. laki Korkeimmasta hallinto-oikeudesta annetun lain eräiden lainkohtien kumoamisesta (1996/587).

[50] Yleisen valitusoikeuden kehityksen kannalta tärkeää oli, että korkeimman hallinto-oikeuden toimivalta järjestettiin melko yleiseksi KHOL 3 §:ssä. HValL:iin lisättiin yleinen valitusoikeus eduskunta-aloitteen pohjalta. Ks. edustaja Kanniston ym. lakialoite N:o 53/1949 vp./L II B. Muutoksenhakuoikeuden historiallisesta kehityksestä ks. Hallberg: 1978 s. 13 ss. ja Hallberg: 1978(a) s. 562–568, 573 ja 574.

jatkuvasti varsin korkeana. KHO kykeni pitämään seuraaville vuosille siirtyvien juttujen lukumäärän siedettävällä tasolla ainoastaan ylimääräisen neljännen jaoston toiminnan avulla. KHO:n työtaakkaa ryhdyttiin helpottamaan veroasioissa ensiksi ennakkoperintälaissa (1959/418, 54 §) käyttöön otetulla valituslupajärjestelmällä. Muun ohella verotuslaissa tarkoitettuja veroja koskevissa valitusasioissa otettiin käyttöön valituslupajärjestelmä 1.9.1968 voimaan tulleilla laeilla (1968/389–400)[51] .

Hallituksen esityksessä valituslupajärjestelmän käyttöönottoa perusteltiin mm. seuraavilla syillä[52] : Asioiden ruuhkautuminen KHO:ssa viivytti ratkaisuja kohtuuttomasti ja aiheutti turhia valituksia. Veroasioissa sama kysymys saattoi kertaantua useille vuosille, kun aikaisempaa valitusasiaa ei ollut ajoissa ratkaistu. Näköpiirissä olleiden verolakien muutosten arvioitiin pikemminkin lisäävän valitusten määrää. Tämän sekä käsiteltävien asioiden vaikeutumisen pelättiin ruuhkauttavan KHO:n entistäkin pahemmin. Toisaalta säädöspohjan monipuolistuminen ja vaikeutuminen korostivat KHO:n tehtävää alemmanasteisten hallintolainkäyttöviranomaisten ohjaajana. Tämän päämäärän varmistamiseksi oli tärkeää, että KHO:sta saatiin kohtuullisessa ajassa ennakkopäätöksiä lain soveltamisen kannalta ongelmallisiksi koetuissa tulkintakysymyksissä. Lisäksi KHO:n voimavaroja tuli keskittää laajoihin ja vaikeasti ratkaistaviin asioihin sekä sellaisiin asioihin, joilla oli suuri merkitys asianosaisten kannalta. KHO:n jäsenmäärän tilapäisen lisäämisen pelättiin vaarantavan yhtenäisen lainkäytön toteutumisen. Lääninoikeuksissa tapahtuva asioiden käsittely oli oikeusvarmuuden lisäämiseksi järjestetty kollegiseksi. Lääninoikeuden jäsenten maaherraa lukuun ottamatta tuli olla tuomarinvirkaa varten vaadittavan oikeustieteellisen tutkinnon suorittaneita. Näin ollen lääninoikeuskäsittelyn katsottiin turvaavan verovelvollisille riittävän oikeussuojan. Valitusoikeutta oli rajoitettu korkeimmassa oikeudessa jo vuonna 1922 annetulla lailla (AsK 1922/300). Ruotsissa oli säädetty valituslupamenettelystä eräissä veroasioissa vuonna 1956. Valituslupajärjestelmällä ei ollut tarkoitus rajoittaa ylimääräistä muutoksenhakua, joka mahdollisti pahimpien virheiden korjaamisen[53] .

---

[51] Verotuslain ohella muutettiin verolaeista ennakkoperintälakia, työnantajan sosiaaliturvamaksusta annettua lakia sekä liikevaihtoverolakia. Valituskiellot olivat muutoinkin suhteellisen yleisiä. Ks. Hallberg: 1978(a) s. 575. Ks. myös hallituksen esitys verolaiksi (HE 38/1952 vp./A I–II, s. 17 ja 54), jonka mukaan lääninoikeuden päätökseen ei olisi saanut hakea muutosta, mikäli päätöksen tuottama veron häviöarvo ei olisi ylittänyt 30.000 markkaa. Mikäli asialla olisi ollut ennakkopäätösarvoa tai mikäli päätöksellä olisi muutoksenhakijan kannalta ollut erittäin suuri merkitys muutoinkin kuin kyseessä olleessa jutussa, olisi KHO voinut myöntää muutoksenhakuluvan.

[52] Veroasioissa toteutetut muutoksenhakuoikeuden rajoitukset erosivat vastaavista muista uudistuksista myönteisesti siksi, että muutoksenhakurajoituksia perusteltiin varsin laajasti. Vrt. Hallberg: 1978(a) s. 582. Valituskieltojen perusteiden arvioinnista ks. Hallberg: 1978 s. 149–154.

[53] Ennen vuotta 1971 Ruotsin ylimmässä hallintotuomioistuimessa, regeringsrättenissä, oli käytössä valituslupamenettely vain eräissä verovalitusasioissa. Vuonna 1971 valituslupamenettely laajennettiin koskemaan muitakin asioita. Tällöin kamarioikeuden merkitys tosiseikkoja selvittävänä elimenä korostui entisestään. Ruotsissa tosiseikkojen selvittäminen turvattiin tällöin siten, että hallinto-oikeudellisia valitusasioita käsittelemään luotiin ensimmäiseksi tuomioistuinasteeksi lääninoikeudet. Lääninoikeudet toimivat aluksi lääninhallitusten yhteydessä, mutta ne saavuttivat riippumattoman aseman vuonna 1979. Ks. Edelstam: 1995 s. 39 ja 40, Leidhammar: 1995 s. 35 ja Virolainen: 1995 s. 458 ja 459.

Erityisesti hallituksen esityksessä kiinnitettiin huomiota verovalitusten suureen määrään. Erilaiset veroasiat muodostivat tarkasteluajankohtana noin puolet KHO:n ratkaisemista asioista ja vuonna 1966 jopa noin 60 % kaikista asioista. Verovalitusasioiden osalta valituslupajärjestelmää perusteltiin erikseen seuraavasti: ”Sellainen toimenpide, jolla ilmeisesti on käytännössä merkitystä asioiden vähentämiseksi, mutta joka ei heikentäisi oikeusturvallisuutta, on yksinkertaisten, ainoastaan rahaa tai sellaista, mikä on rahana arvioitavissa, koskevien asioiden jättäminen lääninoikeuden tai poikkeuksellisesti muun alemman asteen päätöksen varaan”[54] .

> Tässä yhteydessä ei ole tarvis käsitellä valituslupajärjestelmää kovin yksityiskohtaisesti, mutta on paikallaan tehdä siitä eräitä johtopäätöksiä. Uudistus katsottiin voitavan toteuttaa parhaiten siten, että valituskielloista säädettiin erikseen kussakin laissa[55] . Verotuslaissa valitusoikeutta rajoitettiin laadullisin ja määrällisin perustein[56] . Laadulliset rajoitukset tarkoittivat sitä, että valitusoikeus oli kielletty laissa erikseen mainittujen tulojen, tietynlaisten vähennysten ja varallisuuserien osalta. Verotuslain 96 a §:n mukaan valittaa ei saanut ilman valituslupaa siltä osin, kuin lääninhallituksen päätös koski 1) asunto- tai luontoisetua; 2) matka-, päivä- tai edustusrahoista tai muusta niihin verrattavasta korvauksesta veronalaiseksi katsottua säästöä; 3) työ- tai toimintakyvyn alentumisen perusteella tehtävää vähennystä; 4) työn tai tehtävän suorittamisesta olleiden kustannusten perusteella palkkatulosta tehtävää vähennystä; taikka 5) erikseen määrättyä rakennuksen tai rakennelman arvoa, jos se oli määrätty 100.000 markkaa pienemmäksi[57] . Hallituksen esityksessä valitusoikeuden saattamista luvanvaraiseksi puollettiin näissä asioissa sillä, että em. asiat ovat oikeudelliselta laadultaan yksinkertaisia arvioimiskysymyksiä, jotka eivät useinkaan ole rahallisesti suuria. Valituksesta KHO:hon aiheutuneet leimaverokustannukset saattoivat ylittää valittajan intressin. Lisäksi rakennusten ja rakennelmien arvioimisperusteista annetaan vuosittain sitovat yksityiskohtaiset määräykset, jotka vähensivät KHO:n ennakkopäätösten tarvetta[58] .
>
> Määrällisissä rajoituksissa oli puolestaan kyse siitä, että muutoksenhakuoikeus tehtiin riippuvaksi siitä arvosta, mistä asiassa riideltiin. Valitusoikeus tehtiin verotuslain 96 b §:ssä riippuvaiseksi siitä tulon tai varallisuuden määrästä, minkä osalta lääninhallituksen päätös oli asianosaiselle vastainen. Tästä käytettiin nimitystä häviöarvo. Häviöarvo laskettiin lääninhallituksen päätöksen perusteella,

---

[54] Tulo- ja varallisuusveroa koskevien valitusten osuus KHO:n vuosina 1960-1967 ratkaisemista asioista vaihteli 31,3 ja 43,8 %:n välillä. Ks. Nuorvala: 1968 s. 18, 23 ja 24, HE 52/1968 vp./A I, s. 1-3 ja hallituksen esityksen liitteenä oleva KHO:n lausunto 29.3.1968 N:o 1916 a.

[55] Verotuslain osalta uudistus toteutettiin muuttamalla sen 96 §:n 1 mom ja lisäämällä lakiin uudet 96 a, 96 b, 96 c ja 96 d §.

[56] Hallbergin suorittaman tutkimuksen mukaan yleisimmin muutoksenhakurajoitus perusteltiin hallituksen esityksissä viittaamalla asian tai toiminnan laatuun. Myös asian absoluuttista ja suhteellista vähäisyyttä käytettiin yleisesti muutoksenhakurajoituksen perusteena. Tutkimus perustui vuosilta 1951–1973 koottuun säädösaineistoon. Ks. Hallberg: 1978(a) s. 576 ja 577.

[57] Sanat ”erikseen määrättyä” ja ”rakennelman” lisättiin lakiin KHO:n aloitteesta. Muutoksenhakuoikeuden luvanvaraisuus ei koskenut maapohjan arvoa. Ks. hallituksen esityksen (HE 52/1968 vp./A I) liitteenä oleva KHO:n lausunto 29.3.1968 N:o 1916 a, s. 18 ja 22.

[58] HE 52/1968 vp./A I, s. 2 ja 3.

joten vasta KHO:ssa esitetyillä vaatimuksilla ei ollut tässä suhteessa merkitystä. Samaa verotusta koskevien eri riitakohtien häviöarvot tuli laskea yhteen kuitenkin siten, että tällöin ei otettu huomioon verotuslain 96 a §:ssä tarkoitettuja laadullisia rajoituksia[59]. Häviöarvo laskettiin erikseen valtionverotuksen ja kunnallisverotuksen osalta. Valitusoikeus oli aina luvanvarainen, kun häviöarvo oli ilmeisesti pienempi kuin 1.000 markkaa (vähimmäismäärä). Toisaalta valitukseen ei tarvittu lupaa, kun häviöarvo oli ilmeisesti 5.000 markkaa tai tätä suurempi (enimmäismäärä). Näiden absoluuttisten häviöarvojen välillä valitusoikeus riippui häviöarvon ja verotettavan kokonaistulon suhteesta. Vain silloin, kun häviöarvo oli vähintään 10 % lääninoikeuden vahvistamasta verotettavasta kokonaistulosta, voitiin valittaa ilman valituslupaa[60]. Varallisuusverotuksen osalta häviöarvo laskettiin verotuslain 96 b §:n 3 momentin nojalla erikseen ottamatta huomioon 96 a §:n 5 kohdassa tarkoitettua rakennuksen tai rakennelman arvoa. Valitusoikeus oli luvanvarainen, mikäli häviöarvo oli ilmeisesti pienempi kuin 50.000 markkaa. Mikäli häviöarvo oli esim. vaatimuksen epätarkkuuden tai asian luonteen vuoksi epäselvä, tulkittiin valitusoikeuden olemassaoloa valittajan kannalta edullisella tavalla. Tähän viittasi laissa käytetty sanonta ”ilmeisesti”[61].

Koska häviöarvo ja valitusoikeus määritettiin erikseen valtion tuloverotuksessa ja kunnallisverotuksessa, saattoi syntyä tilanteita, joissa valittaminen oli sallittu ilman valituslupaa toisessa verotuksessa ja toisessa taas kielletty. Mikäli valtion- ja kunnallisverotuksia oli lääninhallituksessa vaadittu muutettavaksi samalla perusteella ja valittaminen häviöarvon perusteella oli sallittua ilman valituslupaa jomman kumman verotuksen osalta, sai samalla perusteella valittaa molem-

---

[59] Häviöarvo määrättiin verovuosikohtaisesti. Mikäli verovelvollinen valitti sekä säännönmukaisesta verotuksesta että jälkiverotuksesta, valituksista tuli antaa yhteinen päätös ja laskea häviöarvot molempien osalta yhteen. Ks. KHO 1970 II 610, KHO 1971 II 533, KHO 14.1.1986 t:121, Andersson:1990 s. 176 ja 177 sekä Myrsky: 1989 s. 168 ja 169. Vrt. KHO 11.5.1993 t:1808, jossa katsottiin, että vuodelta 1984 toimitettu jälkiverotus ja siitä johtunut aiheetta vähennetyn tappion palauttaminen vuoden 1985 tuloon liittyivät niin kiinteästi yhteen, ettei LO:n, kun verovelvollisella oli oikeus hakea muutosta vuodelta 1984 ilman valituslupaa, olisi tullut erikseen osoittaa VerL 96 b §:n nojalla valitusoikeutta vuodelta 1985 luvanvaraiseksi.

[60] Hallituksen esityksessä häviöarvon vertaamista koko verotettavan tulon määrään perusteltiin sillä, että muutoksenhakurajoitukset eivät saisi kohdistua sellaisiin henkilöihin, joille pienehköllä veromäärällä oli suuri taloudellinen merkitys. Lisäksi Ruotsissa valitusoikeutta oli veroasioissa rajoitettu paitsi absoluuttisen häviöarvon myös häviöarvon ja koko tulon suhteen perusteella. Häviöarvoa verrattiin valtionverotuksessa verotettavan koko tulon määrään ja kunnallisverotuksessa verovelvollisen verotettavan tulon kokonaismäärään asianomaisessa kunnassa tai, kysymyksen ollessa eri kunnissa verotettavaksi jaetusta tulosta, sen tulon kokonaismäärään. Se, että koko tulolla tarkoitettiin tässä nimenomaan lääninoikeuden vahvistamaa tuloa, johtui siitä, että lääninoikeudet laskivat verotusta muuttaessaan verotettavan tulon määrän uudelleen. Mikäli verovelvollisen lääninhallituksessa häviämien riitakohtien yhteenlaskettu häviöarvo ylitti säädetyn määrän, saattoi hän valittaa KHO:een ilman valituslupaa, vaikka ei valittanutkaan kaikista riitakohdista. Ks. HE 52/1968 vp./A I, s. 4 ja 5, Andersson: 1990 s. 179 ja 180, Myrsky: 1989 s. 166 ja 167 ja KHO 23.2.1970 t:936. Suhteellisen häviöarvon laskentatapaa muutettiin 6.8.1982 annetulla lailla (1982/602). Tällöin toteutettu vertailupohjan muutos johtui siitä, että verotuksen muutoksesta johtuneet laskutoimitukset oli siirretty suoritettaviksi verotoimistossa. Ks. HE 64/1982 vp./A 2, s. 4.

[61] Varallisuusverotuksessa häviöarvoa ei suhteutettu verotettavaan kokonaisvarallisuuteen. Ks. HE 52/1968 vp./A I, s. 4 ja 5, Andersson: 1968 s. 149 sekä Myrsky: 1989 s. 167.

pien verotusten osalta. Tästä mahdollisuudesta käytettiin nimitystä heijastusvaikutus[62].

Valitusoikeus veronkorotuksen ja veronlisäystä vastaavan koron, myöhemmin viivästyskorkoa vastaavan koron, osalta määräytyi samalla tavalla kuin sen tulon tai varallisuuden osalta, jonka perusteella nämä liitännäisseuraamukset oli määrätty. Kun veronkorotus oli määrätty tai vaadittu määrättäväksi tietyn tulon tai omaisuuden osan aiheuttamasta veron tai veroäyrien lisääntymisestä, ei veronkorotuksesta saanut valittaa ilman valituslupaa, jos valittaminen oli kielletty tuon tulon tai omaisuuden kohdalta. Veronlisäystä tai viivästyskorkoa vastaavan koron osalta ei liioin saanut valittaa ilman lupaa, mikäli jälkiverotettavan tai jälkiverotettavaksi vaaditun tulon tai omaisuuden kohdalta oli kielletty valittamasta[63].

Määrälliset rajoitukset koskivat verovalitusasioita vain silloin, kun lääninhallituksen päätös koski tulon tai omaisuuden veronalaisuutta tai verotettavan tulon tai omaisuuden määrää. Tuloon ja omaisuuteen rinnastettiin myös niistä tehtävät vähennykset. Määrällisten rajoitusten estämättä sai valittaa kysymyksistä, jotka koskivat esim. verovelvollisuutta yleensä, kumpaa puolisoa pidettiin varsinaisena yrittäjänä, veron maksuunpanoa, veroluokkaa, verosta tehtäviä vähennyksiä, tulolähdejakoa, verotuspaikkaa tai tulon jakoperustetta eri kuntien kesken. Myöskään vaatimus tappion vahvistamisesta ei koskenut tulon veronalaisuutta tai verotettavan tulon määrää[64].

Toisaalta aina silloin, kun verotuslain 96 a tai b §:ssä tarkoitetut edellytykset täyttyivät, muutoksenhaku oli luvanvaraista valitusperusteesta riippumatta. Näissä tapauksissa valitusoikeus edellytti valitusluvan myöntämistä, vaikka valitusperusteen hyväksyminen olisi samalla merkinnyt tappion vahvistamista tai vaikka valitusperusteena oli esim. valitukseen liittyvä oikeudenkäyntikuluvaatimus taikka verotuksen toimittamisen muodolliset edellytykset kuten menettelyvirheet tai jälkiverotusoikeus. Samalla tavalla arvosteltiin myös sellaisia valitusperusteita, joissa oli kyse verotuksen toimittamisen yleisistä edellytyksistä, kuten veronhuojennuslakien soveltamisesta tai oikeudesta harkinta- taikka arvioverotukseen, taikka prosessuaalisista seikoista, kuten valituksen tutkimatta jättämisestä alemmassa asteessa. Sekä laadulliset että määrälliset muutoksenhakurajoitukset koskivat myös perustevalituksia[65].

Valituslupa tuli myöntää silloin, kun julkinen etu, lainkäytön ohjaaminen tai yhdenmukaistaminen sitä vaati (prejudikaattidispenssi) tai kun yksityinen etu ja asian ulkopuolelle ulottuva merkitys asianosaiselle oli muutoksenhaun perustana

---

[62] Ks. VerL 96 b § 2 mom (1968/390) ja Myrsky: 1989 s. 167. Myös kunnalla katsottiin olevan valitusoikeus ilman verotuslain 96 b §:ssä tarkoitettua valituslupaa kunnallisverotuksen osalta, kun tarkastusasiamiehellä oli valitusoikeus valtionverotuksen osalta. Heijastusvaikutus toimi myös käänteen siten, että valituslupaa ei vaadittu silloinkaan, kun tarkastusasiamies valitti valtionverotuksesta, vaikka vain kunnallisverotuksesta olisi saanut valittaa ilman lupaa. Valitusoikeuden käyttäminen ei riippunut siitä, oliko häviöarvon puolesta valitusoikeuden omaava veronsaaja valittajana KHO:ssa. Ks. Andersson: 1990 s. 180, KHO 1970 II 582, KHO 1971 II 582 ja KHO 23.4.1979 t:1866.

[63] Ks. VerL 96 b § 4 mom (1968/390), HE 64/1982 vp./A 2, s 4, Andersson: 1990 s. 178 sekä KHO 1971 II 532.

[64] Ks. HE 52/1968 vp./A I, s. 5, Myrsky: 1989 s. 169 ja 170, KHO 2.9.1970 t:3849, KHO 23.10.1970 t:4889 ja KHO 26.5.1975 t:2150.

[65] Ks. Andersson: 1968 s. 148, Lautala: 1969 s. 157, Myrsky: 1989 s. 165, Andersson: 1990 s. 178, KHO 1969 II 511, KHO 19.8.1969 t:4119 ja KHO 1987 B 606.

(intressidispenssi)[66]. Tämä ilmaistiin verotuslain 96 c §:n 2 momentissa seuraavasti: ”Lupa voidaan myöntää ainoastaan, 1) jos lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa tai oikeuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi on tärkeää saattaa asia korkeimman hallinto-oikeuden tutkittavaksi; tai 2) jos 96 b §:ssä tarkoitetussa asiassa asianomainen näyttää, että valituksella on hänelle erittäin suuri merkitys muutoinkin kuin siinä asiassa”[67]. Tarkastusasiamiehelle ja kunnanhallitukselle voitiin myöntää muutoksenhakulupa ainoastaan ensiksi mainitulla perusteella. Valtiolle ja kunnalle verovelvollisina voitiin luonnollisesti myöntää muutoksenhakulupa myös intressidispenssillä. Prejudikaattidispenssi voitiin myöntää kaikissa 96 a ja b §:n tarkoittamissa tapauksissa, mutta intressidispenssi vain 96 b §:n määrällisten rajoitusten tilanteissa[68].

Lääninhallituksen tuli liittää verotuslain alaisessa valitusasiassa antamaansa päätökseen asianmukainen valitusosoitus. Mikäli valitusoikeus oli luvanvarainen, tuli valittajalle ilmoittaa tästä sekä siitä lainkohdasta, jossa valitusluvan myöntämisen perusteista säädettiin. KHO:lle osoitettuun valituslupahakemukseen tuli liittää valituskirja tai valitus oli sisällytettävä hakemuskirjaan. Valituslupahakemuksessa oli ilmoitettava 1) hakijan nimi, 2) päätös, jota muutoksenhaku koski, ja 3) perusteet, joilla lupaa haettiin. Valitusluvan hakemisesta oli tarkemmin säädetty HValL:ssa. Valitusviranomaisen tuli viran puolesta poistaa valituslupahakemuksessa havaittu puutteellisuus samoin edellytyksin kuin HValL:n 11 §:ssä (1966/659) oli valituksen osalta säädetty. Valituslupahakemuksen tutkimatta jättämisestä oli vastaavasti voimassa, mitä HValL:n 11 a §:ssä (1966/659) oli valituksen osalta säädetty. Velvollisuus puutteellisuuksien poistamiseen ja oikeus tutkimatta jättämiseen ulotettiin koskemaan myös mm. veron tai maksun perustetta koskevia valituslupahakemuksia[69]. Osittainen valituslupajärjestelmä säilyi olemassaolonsa ajan perusrakenteeltaan ennallaan, minkä vuoksi en käsittele järjestelmän muutoksia[70].

Valituslupajärjestelmällä oli hyvin suuri merkitys verovalitusasioiden käsittelyn kannalta. Enimmillään jopa 2/3 lääninoikeuksien verovalituksiin antamista päätöksistä oli valitusoikeuden suhteen luvanvaraisia[71]. Hallituksen esityksessä valituslu-

---

[66] HE 52/1968 vp./A I, s. 2.

[67] Lainkohdassa tarkoitettu muu merkitys saattoi koskea esim. toisen verovuoden verotusta, mutta se saattoi olla myös kokonaan verotuksesta erillinen. Verotuksessa vahvistetulla verotettavalla tulolla ja varallisuudella saattoi olla suuri merkitys esim. sosiaaliperusteisia tukia ja avustuksia myönnettäessä. Ks. Kilpi: 1987 s. 8 ja 9.

[68] Ks. Myrsky: 1989 s. 170.

[69] Valituslupasäännökset olivat siinä määrin vaikeasti tulkittavia, että virheelliset valitusosoitukset eivät olleet lainkaan harvinaisia. Ks. Kilpi:1987 s. 8, HE 52/1968 vp./A I, s. 17 ja 18, VerL 96 c § 1 mom (1968/390) ja 96 d § (1968/390) ja HValL (1950/154) 1 § 3 mom, 12 § 6 mom, 13 b ja 14 § (1968/389) sekä lain voimaantulosäännös.

[70] Laajin valituslupajärjestelmää koskenut muutos toteutettiin 6.8.1982 annetulla lailla (1982/602), jolloin mm. muutettiin ja täsmennettiin sekä laadullisia että määrällisiä rajoituksia. Ks. HE 64/1982 vp./A 2.

[71] Valituslupajärjestelmän voimaantulon jälkeen tehdyn tutkimuksen mukaan valitus edellytti kaikilta osin lupaa n. 2/3:ssa lääninoikeuden verovalituspäätöksistä. Lisäksi päätöksistä oli lähes 10 % sellaisia, joissa muutoksenhaku oli osittain rajoitettu. Hallintolainkäyttökomitean mietinnössä esitetyn tilaston mukaan tulo- ja varallisuusverotusta koskevista lääninoikeuden päätöksistä n. 2/3 oli sellaisia, joissa valittaminen oli kokonaan tai osittain luvanvaraista (otantatutkimuksessa 53,3 %:ssa tapauksis-

pajärjestelmää perusteltiin sillä, että se rajoitti muutoksenhakuoikeutta vain vähäisissä asioissa. Pian jouduttiin havaitsemaan, että suurten ja pienten asioiden raja ei aina kulkenut rajoitussäännösten mukaisesti[72]. Käytännössä KHO myönsi muutoksenhakulupia pääosin prejudikaattidispenssin perusteella. Verotuslain 96 c §:n sanonnalle ”erittäin suuri merkitys” asetettiin ehkä liiankin korkeat vaatimukset. Uudistuksen myötä KHO:n velvollisuudessa tutkia verovalitusasioita tapahtui merkittävä muutos. Pitkäaikainen hallintoneuvos Lassi Kilpi kuvasi muutosta mm. seuraavasti: ”Valitusluvan hakeminen menestyksellisesti eli siis valitusluvan myöntämiseen johtaen on huomattavasti vaikeampaa kuin valitusasian hoitaminen. Jälkimmäinen voi päättyä hakijalle myönteisesti valituskirjan avuttomuudesta huolimatta. Valitusasiassa KHO:lla on näet tutkimispakko, jos valitus täyttää sille asetetut prosessuaaliset vaatimukset. Asia sinänsä saattaa olla oikeutettu taikka varsinkin, jos kysymys on näytöstä, vastapuolen asian hoitaminen ja esittämä näyttö voi olla vielä kehnompaa. Valitusluvan myöntämisen osalta asia on aivan toisin. Tältä osin KHO:lla ei ole ehdotonta tutkimispakkoa, vaan tämä syntyy vasta valitusluvan myöntämisen jälkeen”[73].

Valitusluvan varaisten veroasioiden osalta on todettava paitsi niiden suuri lukumäärä myös se seikka, että hallituksen esityksessä mainitulla tavalla ne olivat lähes poikkeuksetta arvionvaraisia näyttökysymyksiä. Kuten Kilpi edellä totesi, muutti valituslupajärjestelmä KHO:n tutkimisvelvollisuutta järjestelmän piiriin kuuluvissa asioissa hyvin merkittävällä tavalla. Koska valituslupia myönnettiin pääasiassa prejudikaattidispenssillä, valitusluvan hakijan oli selvitettävä asiaan liittyvät tosiseikat niin hyvin, että sen perusteella voitiin oikeuskysymys punnita riittävän tarkasti. Tämä vaati asianomaisen oikeuden hyvää juridista tuntemusta. Valitusluvan hakemisprosessi ei ollut kovinkaan otollinen tosiseikkojen selvittämistä ajatellen. Kaikki valituslupahakemukseen liittyvä tosiasiaselvitys oli jätettävä välittömästi hakemuksen yhteydessä, minkä lisäksi *valituslupahakemuksen ratkaiseminen ei välttämättä edellyttänyt vastapuolen kuulemista*. Kilpi kuvasi tosiseikkojen selvit-

ta valittaminen oli kokonaan luvanvaraista ja 9,4 %:ssa osittain luvanvaraista). Vuonna 1982 julkaistun tutkimuksen mukaan yli 60 % lääninoikeuden veroasioissa tekemistä päätöksistä oli sellaisia, joissa jatkovalitus edellytti osin tai kokonaan valituslupaa. Laadullisista rajoituksista oli kyse yli kahdessa kolmasosassa tapauksista. KHO:hon tehdyistä valituslupahakemuksista yli puolet oli koskettellut laadullisten rajoitusten alaisia asioita. Valituslupahakemuksia saapui veroasioissa KHO:hon vuosittain joitakin satoja, vuonna 1980 jopa 470. Valitusluvan myöntämisaste asettui yleensä 10-20 %:n välille. Muutoksenhakurajoitusten käyttöönoton myötä verovalitusasioiden lukumäärä KHO:ssa väheni aluksi selvästi, mutta kääntyi jälleen 1970-luvun puolivälissä tasaiseen nousuun. KHO:hon saapui vuonna 1974 lääninoikeuksista 1.415 verovalitusasiaa, mutta vuonna 1981 jo 2.329 verovalitusasiaa. Vuonna 1990 Uudenmaan lääninoikeudessa tehdyn tutkimuksen mukaan veroasioista oli kokonaan valituslupajärjestelmän piirissä 46 %, osittain valituslupajärjestelmän piirissä 9 %, kokonaan valituskiellon piirissä 6 % ja ilman muutoksenhakurajoituksia 39 %. KHO:hon saapuneiden verovalitusasioiden lukumäärä vaihteli vuosina 1988–1992 1.775:stä 1.990:een. Näiden osuus saapuneista valitusasioista vaihteli 29 %:sta 38 %:iin. Ks. Lautala: 1969 s. 158, KM 1985: 48 s. 144, HE 64/1982 vp./A 2, s. 2 ja HE 143/1993 vp./A 4, s. 13.

[72] Ks. Lautala: 1969 s. 157.

[73] Kilpi toimi KHO:ssa hallintoneuvoksena vuosina 1961–1990. Ks. Kilpi: 1987 s. 7–9.

tämisen merkitystä valituslupaa haettaessa mm. seuraavasti: ”Ennakkopäätökseksi kelvollisen asian tulee olla tosiasiatiedoiltaan riittävä. Tietojen pitää olla niin täydellisiä, että niiden perusteella voidaan riittävästi arvostella oikeuskysymyksen soveltuvuutta tapaukseen. Valitusasian KHO tietenkin aina joutuu ratkaisemaan jollakin tavalla näyttökysymyksen epäselvyydestä huolimatta. Ratkaisu tapahtuu silloin todistusvelvollisuutta koskevien periaatteiden mukaan. Valituslupaa ei kuitenkaan tällaisessa tosiasioiltaan epäselvässä asiassa anneta.” Valitusluvan saaminen saattoi olla hankalaa paitsi verovelvolliselle myös veronsaajan edustajalle. Useinhan lisäselvitys on verovalitusasioissa saatavissa vain verovelvolliselta. Mikäli sinänsä riittävääkin tosiasiaselvitystä esitettiin vasta valituslupahakemuksen yhteydessä, sai asia helposti näyttökysymyksen luonteen ja valitusluvan myöntämisen kannalta olennainen prejudikaattiaines jäi taka-alalle. Esityksensä lopuksi Kilpi vielä erikseen painotti tosiseikaston selvittämisen tärkeyttä valitusluvan saamiseksi[74] .

Valituslupajärjestelmä merkitsi sitä, että lääninoikeuksien ja tätä alempien viranomaisten merkitys verovalitusasioiden selvittämisessä korostui[75] . Erityisesti tämä päti valitusluvan piiriin kuuluvissa asioissa. Kilpi on kuvannut valituslupajärjestelmän vaikutusta selvitysvastuun jakautumisen kannalta mm. seuraavasti: ”Tosiasiaselvityksen on yleensä aina oltava olemassa jo asiaa käsiteltäessä alemmassa asteessa. Tämä on tärkeää paitsi siksi, että jo tällöin tietojen tulee olla riittäviä, myös sen vuoksi, että nimenomaan valituslupa-asiassa sen toimittaminen myöhemmin asiaan vaikuttavalla tavalla saattaa olla vaikeaa”[76] . KHO:n perustamisesta lähtien maamme ylimmänasteinen hallintolainkäyttö erosi useista muista Euroopan maista sen suhteen, että meillä uusien tosiseikkojen esittämismahdollisuutta ei ollut mitenkään rajoitettu, minkä lisäksi KHO:lla oli tietynasteinen aktiivinen selonottovelvollisuus. Valituslupajärjestelmän käyttöönoton myötä tämä ero supistui merkittävästi.

2.6.2. Siirtyminen veroasioiden yleiseen valituslupajärjestelmään

Asian laadun ja päätöksen häviöarvon perusteella määräytyvään veroasioiden osittaiseen valitusjärjestelmään sisältyi useita puutteita. Valituslupajärjestelmä oli epäyhtenäinen eri veromuodoissa. Asioiden laatuun perustuvat rajoitukset olivat joissakin tapauksissa tulkinnanvaraisia. Häviöarvon laskeminen ja suhteuttaminen verovelvollisen verotettaviin tuloihin oli usein varsin työlästä. Valituksen luvanvaraisuuden selvittäminen saattoi olla erityisen hankalaa ja aikaavievää silloin, kun lääninoikeuden päätöksessä oli useita valitusoikeuden kannalta erilaisessa asemassa olevia kohtia. Valitusten luvanvaraisuus ei aina ottanut huomioon verovelvollisen todellista tarvetta muutoksenhakuun. Häviöarvoon perustuva valituslupajärjestel-

---

[74] Ks. Kilpi: 1987 s. 9–12. Samansuuntainen kehityskulku on ollut havaittavissa myös Ruotsissa regeringsrättenille tehtävien valituslupahakemusten osalta. Ks. Edelstam: 1995 s. 78 ss.
[75] Ks. LaVM 7/HE 52/1968 vp./A I, s. 1 ja HE 64/1982 vp./A 2, s. 2.
[76] Kilpi: 1987 s. 2.

mä saatettiin kokea epäoikeudenmukaiseksi siksi, että samanlainen asia saattoi toisessa tapauksessa kuulua valituslupajärjestelmän piiriin ja toisessa taas ei riippuen häviöarvon suhteesta verovelvollisen verotettaviin tuloihin. Verovelvollisille saattoi tuottaa vaikeuksia ennakoida luvanvaraisuutta jatkovalitusoikeuden suhteen. Tämä saattoi joissakin tapauksissa vähentää verovelvollisten pyrkimystä selvittää puuttuvat tosiseikat lääninoikeudelle. Osittaisen valituslupajärjestelmän katsottiin vaikeuttavan KHO:n mahdollisuutta keskittyä oikeuskäytännön yhtenäisyyden kannalta tärkeiden ennakkopäätösten tuottamiseen. Osittaisesta valituslupajärjestelmästä huolimatta KHO:ssa ratkaistavien veroasioiden määrä oli säilynyt melko suurena, minkä vuoksi veroasioita jouduttiin ratkaisemaan kahdella jaostolla. Tämän puolestaan katsottiin voivan vaarantaa yhtenäisen laintulkinnan. Valituslupa-asioiden käsittely KHO:ssa koettiin tarpeettoman raskaaksi, koska kysymys valitusluvan myöntämisestä käsiteltiin normaalissa eli viiden jäsenen kokoonpanossa[77].

Riita- ja rikosasioissa oli siirrytty yleiseen valituslupajärjestelmään jo vuoden 1980 alussa, mikä oli vähentänyt merkittävästi korkeimman oikeuden jutturuuhkaa. Veroasioissa asian käsittelyjärjestys poikkesi kuitenkin merkittävästi yleisessä tuomioistuinlaitoksessa noudatetusta käsittelyjärjestyksestä. Yleinen tuomioistuinlaitos on kolmiportainen. Veroasioissa, kuten yleensä muissakin hallintoasioissa, lääninoikeus oli ensimmäinen oikeusaste, jonka yläpuolella oli vain KHO. Verotuksen muutoksenhakujärjestelmän uudistamiseen kytkettiin tämän vuoksi oikaisumenettelyn kehittäminen tulo- ja varallisuusverotuksessa niin, että verotuspäätökseen olisi aina tullut ensin hakea muutosta oikaisuvaatimuksella verolautakunnalta. Selkeän ja tehokkaan oikaisumenettelyn avulla oli määrä saavuttaa lainmukaiset ja tosiasioita vastaavat verotuspäätökset mahdollisimman aikaisessa menettelyn vaiheessa. Tällöin asian arveltiin tulevan riittävästi selvitetyksi viimeistään lääninoikeudessa[78].

Voimassa olleet valituslupaperusteet olivat joissakin tilanteissa liian suppeita. Valituslupaperusteisiin ei esim. kuulunut se, että päätöksessä oli ilmeinen virhe. Valituslupaa ei voitu kaikissa tapauksissa myöntää silloin, kun päätös voitiin ylimääräisen muutoksenhaun johdosta purkaa tai poistaa. Verotuksen muutoksenhakujärjestelmää uudistettaessa otettiin lähtökohdaksi, että valituslupaperusteiden tuli olla mahdollisimman yhtenäisiä eri asioissa. OK 30:3:ssä (1979/104) ja vesilain 17 luvun 4 §:ssä (1987/467) valituslupaperusteiksi oli omaksuttu ennakkopäätösperuste, purkuperuste sekä muu painava syy[79]. Verotuksen muutoksenhakujärjestelmän uudistaminen perustui ensisijaisesti oikeusministeriön 24 päivänä tammikuuta 1990 asettaman verotuksen oikeussuojatoimikunnan mietintöön sekä oi-

---

[77] Ks. HE 143/1993 vp./A 4, s. 10, 11 ja 13–15.
[78] Ks. KM 1992: 7 s. 302–305, HE 143/1993 vp./A 4, s. 14, 15 ja 21, HE 122/1993 vp./A 3 sekä laki verotuslain muuttamisesta 19.11.1993/963.
[79] Ks. HE 143/1993 vp./A 4, s. 14 ja 15.

keusministeriön 3 päivänä joulukuuta 1992 asettaman verotuksen muutoksenhakutyöryhmän mietintöön ja niistä saatuihin lausuntoihin. Yleinen valituslupajärjestelmä toteutettiin 2.8.1994 annetuilla laeilla[80].

VerMenL ei ole muuttanut järjestelmän sisältöä. *Valitusluvan myöntämisen perusteet* ovat nykyisinkin seuraavat:[81] 1) lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa tai oikeuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi on tärkeää saattaa asia korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi (prejudikaattiperuste); 2) asian saattamiseen korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi on erityistä aihetta asiassa tapahtuneen ilmeisen virheen vuoksi (ilmeinen virhe); tai 3) valitusluvan myöntämiseen on painava taloudellinen tai muu syy (painava syy). Valituslupaperusteista kaksi jälkimmäistä ovat pääosin uusia. Valituslupaperusteet ovat muutoinkin laajemmat kuin aikaisemmin. Ne ovat myös laajemmat kuin em. OK:n mukaiset valituslupaperusteet. Valituslupajärjestelmän ulkopuolelle jäävät edelleen mm. sellaiset asiat, joissa KHO:een valitetaan VerMenL:ssa tarkoitettua veroa koskevasta muun viranomaisen kuin hallinto-oikeuden päätöksestä, sekä kunnallisverosta vapauttamista koskevat asiat, joihin haetaan muutosta kuntalain mukaan. Valituslupajärjestelmä ei myöskään koske veroasioita, joissa hallinto-oikeuden päätökseen haetaan muutosta muiden kuin verolakeihin sisältyvien säännösten perusteella. Verolait eivät sääntele esim. ylimääräistä muutoksenhakua eivätkä hallintoriita-asioita koskevaa muutoksenhakua. Hallintoriita-asioissa hallinto-oikeus ei ole valitusviranomainen, vaan asian ensimmäisenä asteena käsittelevä viranomainen[82].

Edellä mainitut *muutoksenhakuluvan myöntämisen perusteet mahdollistavat varsin laajan tosiseikkojen uudelleen arvioimisen KHO:ssa*. Tämä saattaa tapahtua kaikkien muutoksenhakulupaperusteiden nojalla. Muutoksenhakulupa voidaan myöntää ennakkopäätösperusteella tapauksen taloudellisesta arvosta riippumatta sekä silloinkin, kun KHO haluaa vahvistaa hallinto-oikeuden päätöksen sellaisenaan tai muuttaa vain sen perusteluita. Prejudikaattiperuste saattaa liittyä asian selvittämisvelvollisuuteen esim. siten, että KHO haluaa ottaa kantaa siihen, tulisiko verovelvollista kuulla tietyissä olosuhteissa tai tulisiko viranomaisen hankkia lausunto toiselta viranomaiselta ennen tietynlaisen asian ratkaisemista. Tällaisella kannanotolla voidaan yhtenäistää laintulkintaa. Ilmeinen virhe saattaa tarkoittaa joko menettelyvirhettä tai muuta ilmeistä oikeudellista virhettä, jolle on ominaista, että se voidaan yleensä havaita helposti hakemuksen käsittelyn yhteydessä. Ilmeinen menettelyvirhe saattaa tapahtua esim. siten, että viranomainen on laiminlyönyt

---

[80] Ks. HE 143/1993 vp./A 4, s. 19–21, KM 1992:7 sekä lait 1994/691–716.

[81] Valtiovarainvaliokunta totesi lakivaliokunnalle antamassaan lausunnossa, että valitusluvan myöntäminen ei saa olla missään tapauksessa harkinnanvaraista, vaan lupa on myönnettävä aina luvan myöntämisen edellytysten täyttyessä. Tämän vuoksi hallituksen esityksen sanonta ”Valituslupa voidaan myöntää” korvattiin lopullisessa laissa sanonnalla ”Valitusluvan myöntämisen perusteet ovat”. Ks. LaVM 11/HE 143/1993 vp./1994 vp./C 1, s. 22.

[82] Ks. HE 143/1993 vp./A 4, s. 17, 24 ja 25, Nieminen:1999 s. 121, VerL 96 § 1 ja 2 mom (1994/693), VerMenL (1995/1558) 70 § 1 ja 2 mom ja laki keskusverolautakunnasta (1996/535) 7 §. Perustevalitukset säilyivät vanhaan tapaan luvanvaraisina. Ks. KHO 1998:22.

kuulemis- tai selonottovelvollisuutensa. Menettelyvirheiden painoarvo muutoksenhakuluvan myöntämisen perusteina on lisääntynyt, kun menettelylliset perusoikeudet on kirjattu perustuslakiin. Muu ilmeinen virhe saattaa tapahtua esim. laintulkinnassa tai näytön arvioinnissa. Muu ilmeinen virhe voi olla kysymyksessä myös silloin, kun asiassa on tullut esille sellaisia uusia oikeudellisia tai tosiasiallisia perusteita, jotka saattavat vaikuttaa asian ratkaisuun. Edellä esitetyn lisäksi asian saattamiseen KHO:n ratkaistavaksi tulee olla virheen vuoksi erityistä aihetta. Käytännössä tämä tarkoittaa sitä, että muutoksenhaulla tulee olla valittajalle taloudellista merkitystä. Painava taloudellinen tai muu syy saattaa tulla kyseeseen valitusluvan myöntämisen perusteena lähinnä silloin, kun päätös on valittajan kannalta erityisen merkittävä, mutta ratkaisulla ei ole prejudikaattiarvoa eikä asiassa ole tapahtunut menettelyvirhettä. Painava taloudellinen syy edellyttää yleensä sitä, että asialla on valittajan kannalta erittäin suuri taloudellinen merkitys tai että asia toistuu valittajan verotuksessa vuosittain. Asialla saattaa olla suuri taloudellinen merkitys myös toista veromuotoa koskevassa asiassa tai muussa, kuten esim. sosiaaliturvaa koskevassa asiassa. Perusoikeussäännökset tai EIS saattavat edellyttää asian käsittelemistä kahdessa tuomioistuimessa, jolloin muutoksenhakulupa voidaan myöntää painavan muun syyn perusteella. Painavan syyn osoittamiseksi verovelvollinen joutuu usein esittämään uutta relevanttia selvitystä. Muutoksenhakulupa voidaan myöntää tällä perusteella, vaikka jutun tosiseikastoon liittyisi huomattavia epäselvyyksiä. Valitusluvan myöntämistä tällaisissa tapauksissa puoltaa se, että lisäselvitys on saattanut jäädä aikaisemmin esittämättä viranomaisen puutteellisen informaation vuoksi. Valituslupaperusteet koskevat samalla tavalla sekä verovelvollisen että veronsaajan tekemiä valituksia. Käytännössä veronsaaja saa muutoksenhakuluvan useimmiten ennakkopäätösperusteella ja joskus ilmeisen virheen perusteella[83].

Peruste valitusluvan myöntämiselle saattaa koskea vain osaa valitusasiasta. Tämän varalta lakiin on lisätty säännös, jonka mukaan valituslupa voidaan myöntää myös siten, että se koskee vain osaa muutoksenhaun kohteena olevasta hallintooikeuden päätöksestä. Valituksen käsittelyn yhteydessä asiaa voidaan, kuten aiemminkin, tarvittaessa käsitellä muultakin osalta. Valitusluvan myöntämisestä ilmoitetaan säännönmukaisesti pääasian ratkaisun yhteydessä. Erityisistä syistä valitusluvan myöntämisestä voidaan ilmoittaa valittajalle erikseen ennen valituksen ratkaisemista. Valitus on aikaisempaan tapaan tehtävä 60 päivän kuluessa hallintooikeuden päätöksen tiedoksisaannista. Valitusaika on sama sekä veronsaajan että verovelvollisen valittaessa. Suhteellisen pitkää valitusaikaa perusteltiin hallituksen esityksessä sillä, että valitusluvan piiriin kuuluvat asiat ovat usein hyvin monimutkaisia. Tämän vuoksi valitusasian selvittämiseen on varattava riittävästi aikaa[84].

---

[83] Ks. HE 143/1993 vp./A 4, s. 25 ja 26, Andersson:1996 s. 99-101, Myrsky–Linnakangas: 1996 s. 166–169 ja Savolainen–Teperi: 2000 s. 439–456. Ruotsin regeringsrättenissä sovellettavat muutoksenhakulupaperusteet muistuttavat suuresti omiamme. Ks. FPL 36 § ja Edelstam: 1995 s. 79–83.

[84] Ks. HE 143/1993 vp./A 4, s. 26, Nieminen: 1999 s. 124, VerL 96 § 3 ja 4 mom (1994/693) ja VerMenL 70 § 3 mom ja 71 §.

Yleiseen valituslupajärjestelmään siirryttäessä muutettiin myös HValL:a. HLL on vahvistanut nämä muutokset. Aikaisemmin valituslupahakemuskirjaan oli lain mukaan liitettävä valituskirja tai sisällytettävä valitus. Käytäntö oli kuitenkin muotoutunut sellaiseksi, ettei valituksiin aina liitetty erityistä valituslupahakemusta. Tavallisesti valituskirjelmässä pyydettiin samalla valituslupaa ja perusteltiin luvan myöntämisen oikeutusta. Lakia muutettiin käytäntöä vastaavaksi siten, että valituskirjaan on sisällytettävä valituslupahakemus. Valituskirjelmässä on ilmoitettava, miksi valituslupa tulisi myöntää. Tämän perusteluvelvollisuuden lisäksi valituslupahakemukselle ei ole asetettu erityisiä muotovaatimuksia. Yleisessä valituslupajärjestelmässä valituslupahakemuksen sisältö painottuu entisestään. Verovelvollinen saa tavallisesti tiedon valitusoikeuden luvanvaraisuudesta valitusosoituksesta. Tämän vuoksi valitusosoitus on laadittava selkeäksi ja ymmärrettäväksi, jotta verovelvollinen osaa laatia valituslupahakemuksensa oikein ja ymmärtää liittää siihen kaikki puuttuvat lisäselvitykset. Aikaisemmin oli riittänyt, kun valitusosoituksessa oli ilmoitettu valituksen luvanvaraisuudesta sekä viitattu siihen lainkohtaan, jossa valitusluvan myöntämisen edellytyksistä oli säädetty. Nyt valitusosoituksessa on lisäksi nimenomaisesti mainittava ne perusteet, joilla valituslupa voidaan myöntää. Valituslupahakemuksessa olevan puutteellisuuden poistamista ja hakemuksen tutkimatta jättämistä koskevat säännökset rakentuvat edelleen samoille perusperiaatteille kuin osittaista valituslupajärjestelmää käyttöön otettaessa[85].

KHO:n pienin tuomionvoipa jäsenmäärä oli HM 57 §:n ja 54 §:n 3 momentin (1979/105) nojalla kolme. Samaan aikaan, kun meillä oltiin veroasioissa siirtymässä yleiseen valituslupajärjestelmään, käsitteli korkein oikeus mm. valituslupahakemukset ja täytäntöönpanon kieltämistä tai keskeyttämistä koskevat asiat kolmijäsenisessä kokoonpanossa[86]. Tähän nähden on johdonmukaista, että KHOL:a on muutettu siten, että korkein hallinto-oikeus voi käsitellä ja ratkaista kolmijäsenisenä: 1) valitusluvan myöntämistä koskevan asian; 2) täytäntöönpanon kieltämistä tai keskeyttämistä koskevan asian; sekä 3) asian, jossa valitus tai hakemus on peruutettu taikka jossa on kysymys siitä, onko muutoksenhaku tehty määräajassa tai säädettyä muotoa noudattaen. KHO tekee päätöksensä kolmijäsenisenä normaaliin tapaan eli enemmistöpäätöksin. Mikäli kolmijäseninen kokoonpano katsoo, että valitusluvan myöntämisen peruste on tai saattaa olla olemassa, se yleensä määrää asian esittelijän toimittamaan *vastapuolen kuulemisen* ja tämän jälkeen varaamaan muutoksenhakijalle tilaisuuden antaa *vastaselityksensä*. Tämän jälkeen valituslupahakemuksesta päätetään viisijäsenisessä kokoonpanossa. Jos valituslupa myönnetään, valitus samalla tutkitaan. Jos on ilmeistä, että valitusluvan myöntämisen peruste on olemassa, esittelijä voi oma-aloitteisesti esim. jaoston puheenjohtajan tai jäsenen

---

[85] Ks. HE 143/1993 vp./A 4, s. 22 ja 23, VerL 96 § 4 mom (1994/693), VerMenL 71 §, laki muutoksenhausta hallintoasioissa annetun lain muuttamisesta, etenkin 1 § 3 mom, 12 § 6 mom ja 13 a § (1994/691), HLL 14 § 4 mom, 23 § 2 mom, 28 § ja 51 § 2 mom. Vrt. HValL 1 § 3 mom ja 13 b § 2 sekä 4 mom (1968/389).

[86] Ks. laki Korkeimmasta oikeudesta (1918/74) 7 a § 2 mom (1983/330) ja 5 mom (1981/971).

kanssa keskusteltuaan suorittaa tarvittavat valmistelutoimenpiteet, minkä jälkeen valituslupa-asian ja sitä seuraavan pääasiaratkaisun käsittely voidaan siirtää suoraan viisijäseniseen tai sitä suurempaan kokoonpanoon. KHO käsittelee tärkeimmät asiat yleensä jaostoplenumissa. Kaikkien jäsenten yhteinen täysistunto on valitusasioissa hyvin harvinainen. Uudistuksen tavoitteena on keskittää KHO:n voimavaroja sellaisten päätösten tekemiseen ja *huolelliseen perustelemiseen,* joissa ratkaisun saaminen on erityisen tärkeää[87] .

Yleiseen muutoksenhakulupajärjestelmään siirtyminen merkitsi sitä, että aikaisemmin lääninoikeudet ja nykyisin hallinto-oikeudet toimivat käytännössä useimmissa asioissa viimeisenä muutoksenhakuasteena. Tämä on asettanut entistä suuremmat vaatimukset sekä oikaisuvaatimusten käsittelylle verohallinnossa että ensiasteen hallintotuomioistuinten ratkaisutoiminnalle[88] . *Puuttuvien tosiasioiden selvittäminen on muutoksenhakulupajärjestelmän omaksumisen myötä keskittynyt verotuksen oikaisulautakuntiin ja hallinto-oikeuksiin*. Edellä esitetyt muutoksenhakulupaperusteet mahdollistavat suhteellisen laajan tosiseikkojen uudelleen arvioimisen ja viranomaisaloitteisen lisäselvityksen hankinnan KHO:ssa. Käytännössä puutteellisen näytön tai todistustaakkakysymysten arviointi ei yleensä riitä valitusluvan myöntämisen perusteeksi. *Valituslupahakemuksen hyväksyminen edellyttää säännönmukaisesti sitä, että asianosaiset selvittävät riittävällä tarkkuudella asian ratkaisuun vaikuttavat tosiseikat*. Jos valituslupahakemus perustuu väitteeseen, jonka mukaan näytön arvioinnissa on tapahtunut virhe, on asianosaisen osoitettava väitteensä todenperäisyys. Virallisperiaatteen merkitys KHO:n ratkaisutoiminnassa on vähentynyt[89] .

---

[87] Korkein hallinto-oikeus oli 22.6.1993 tehnyt tasavallan presidentille ehdotuksen KHOL 8 §:n muuttamisesta. Ks. HE 143/1993 vp./A 4, s. 20, 23 ja 24, Andersson: 1998(a) s. 76, Nieminen: 1999 s. 124 sekä KHOL 8 § 2 mom (1994/692 ja 2000/107). Regeringsrättenissä yksikin jäsen voi tehdä päätöksen valituslupa-asiassa ja kamarioikeudessa 2 jäsentä, jos he ovat asiasta yksimielisiä. Ks. lag (1971:289) om allmänna förvaltningsdomstolar 4 a ja 12 § (1998:373).

[88] HE 143/1993 vp./A 4, s. 18.

[89] Näytön arviointia valitusluvan myöntämisen perusteena on käsitelty oikeuskirjallisuudessa suppeasti. Tämä johtuu lähinnä siitä, että KHO ei perustele yksityiskohtaisesti valitusluvan myöntämistä tai hylkäämistä koskevia päätöksiään. KHO:n suhtautuminen näyttökysymyksiin käy kuitenkin ilmi mm. eräistä hallintoneuvosten julkaisemista artikkeleista. Oikeuskirjallisuudessa on tähdennetty, että KHO ei ole pelkästään oikeuskysymyksiin keskittyvä prejudikaattituomioistuin, vaan oikeussuojaelin, jossa myös näyttökysymykset on otettava vakavasti. Ks. Nieminen: 1999 s. 122 ja Ryynänen: 2000 s. 64. Ratkaisussa KHO 11.8.1997 t:1795 (ATK) eri mieltä ollut hallintoneuvos lausui verovelvollisen valituslupahakemuksesta mm. seuraavaa: ”Kun asiassa on lähinnä kysymys esitetyn näytön arvioinnista, lain soveltamisen kannalta muissa samanlaisissa tapauksissa tai oikeuskäytännön yhtenäisyyden vuoksi ei ole tärkeää saattaa asiaa korkeimman hallinto-oikeuden ratkaistavaksi. Koska muitakaan verotusmenettelystä annetun lain 70 §:ssä tarkoitettuja valitusluvan myöntämisen perusteita ei ole, hylkään valituslupahakemuksen.”

Ruotsin regeringsrättenissä suhtautuminen näyttökysymyksiin on samanlaista kuin KHO:ssa. Regeringsrättenissä uuden näytön esittämismahdollisuus valituslupa-asiassa on vielä rajoitetumpi kuin KHO:ssa. Ks. FPL 37 § 1 mom ja Leidhammar: 1995 s. 35, etenkin alaviite 36.

2.7. YHTEENVETO

Hallintolainkäytön ja virallisperiaatteen kehityksen kannalta riippumattoman ylimmänasteisen hallintotuomioistuimen perustamisella oli ratkaiseva merkitys. KHOL 15 § alkuperäisessä muodossaan ei tuonut tuomioistuimen käyttöön uusia asian selvityskeinoja. Säännöksen sanamuoto oli varsin rajoitettu myös siksi, että sen mukaan tuomioistuin saattoi hankkia lausunnon tai selityksen pelkästään viranomaiselta. Tuomioistuimen ja asianosaisten välisestä selvitysvelvollisuuden jakautumisesta ei annettu tarkentavia määräyksiä. Lainkohta jätti edelleen tuomioistuimelle suuren harkintavallan sen suhteen, milloin lisäselvitystä oli hankittava.

Merkittävä edistysaskel tapahtui siinä, että säännöksessä asetettiin tuomioistuimelle itselleen selonottovelvollisuus, mikä painotti koko tuomioistuimen valvontavelvollisuutta. Aikaisemmin selonottovelvollisuus oli säännösten sanamuodon mukaan asetettu ainoastaan kulloistakin valitusasiaa valmisteleville virkamiehille. *KHO:ssa siirryttiin asteittain vahvaan tuomioistuinjohtoiseen asian selvittämismenettelyyn*[90]. Puutteellisesti säännellyssä hallintolainkäyttömenettelyssä tuomioistuimella katsottiin olevan parhaat mahdollisuudet puuttuvan oikeudenkäyntiaineiston hankkimiseen. Valitusasioiden selvittämistä edesauttoi KHO:n presidentin ja jäsenten tehtävien ja vastuusuhteiden täsmentyminen, mikä tapahtui lopullisesti vasta vuonna 1977 korkeimmasta hallinto-oikeudesta annetulla asetuksella. KHO:n presidentin tehtävänä on valvoa virastossa lainkäytön yhdenmukaisuutta sekä asioiden riittävän tehokasta selvittämistä. Jaostojen osalta vastaava tehtävä kuuluu jaostojen puheenjohtajille.

KHO:ssa siirtyminen tutkintamenetelmään ei tapahtunut äkkinäisesti, koska kaksiasianosaissuhde ja kuulemismenettely oli sen toiminnan alusta alkaen järjestetty melko kehittyneellä tavalla. Asianosaisilla oli säännönmukaisesti käytettävissään suhteellisen hyvin perusteltu alemman viranomaisen päätös, minkä lisäksi meillä ei rajoitettu lisäselvityksen esittämismahdollisuutta KHO:ssa. Ilmoittamisvelvollisuus ja alemmanasteisten viranomaisten tehostuneet selvityskeinot myötävaikuttivat siihen, että verovalitusasiat tulivat KHO:een tosiasiaselvityksiltään paljon täydellisempinä kuin senaatin talousosastoon. Kunnallisverovalituksissa KHO saattoi määrätä aina VerL:n säätämiseen asti asianosaisen oikeudenkäyntikulut varsin laajasti korvattaviksi.

KHO:n tehtävänä on ohjata ja valvoa alempien viranomaisten hallintomenettelyä ja hallintolainkäyttöä. KHO:n toiminnan alkuaikoina tämä tapahtui suhteellisen tehokkaasti myös näyttökysymyksissä. Valitusoikeutta ei pitkään aikaan rajoitettu, minkä lisäksi KHO julkaisi toimintansa alussa kaikki valitusasioihin antamansa päätökset. Tuloverotuksen alkuaikoina hallintomenettelyssä muotoutunut käytäntö vaikutti voimakkaasti hallintolainkäyttöön. KHO:n perustamisen jälkeen ylimmän

[90] Ks. Castrén: 1938 s. 189 ja Halila: 2000 s. 52.

hallintolainkäyttöviranomaisen hallintoa ja alemmanasteista hallintolainkäyttöä ohjaava vaikutus kävi selvästi esiin.

KHOL 15 §:n sanamuotoa muutettiin lailla (1979/12) siten, että lainkohta mahdollisti lausunnon tai selityksen hankkimisen muultakin kuin viranomaiselta. KHOL oli jäänyt yleisestä kehityksestä siinä mielessä jälkeen, että se ei mahdollistanut välittömyysperiaatteen tehokasta toteuttamista. Tämän vuoksi selvityskeinojen joukkoon lisättiin katselmus sekä tuomioistuimessa tapahtuva suullinen käsittely. Suullisessa käsittelyssä voitiin kuulla paitsi asianosaisia ja todistajia myös asiantuntijoita sekä vastaanottaa muuta selvitystä. Lainmuutoksella ei ollut verovalitusasioiden käsittelyn kannalta kovinkaan suurta välitöntä merkitystä, mutta se osoitti, että *suullisuuden ja asianosaistoimintoisuuden merkitys oli kasvamassa ja tuomioistuinjohtoisuuden merkitys jossain määrin vähenemässä*. Uudistuksen yhteydessä verotuslain 139 §:n suullista kuulustelua koskeneet säännökset voitiin tarpeettomina kumota.

Vuosisadan puolivälissä alkanutta KHO:n ruuhkautumista yritettiin aluksi estää ottamalla käyttöön tilapäisiä supistettuja kokoonpanoja sekä lisäämällä KHO:n vakinaista ja tilapäistä henkilökuntaa. Nämä muutokset eivät vaarantaneet verovelvollisten oikeusturvaa siinä määrin kuin alemmanasteisessa hallintolainkäytössä. Suurin osa tuloverotusta koskevista valitusasioista säädettiin vuonna 1968 luvanvaraisiksi. Luvanvaraisuus koski pääosin juuri näyttökysymyksinä ratkaistavia verovalituksia. Verohallinnossa ja alemmanasteisessa hallintolainkäytössä tapahtuneella virallisperiaatteen voimistumisella oli varsin suuri merkitys, koska valituslupamenettely suosi sellaisia valitusasioita, joissa tosiseikat oli riittävän täsmällisesti selvitetty viimeistään lääninoikeusvaiheessa. Yleiseen valituslupajärjestelmään siirtymisen myötä tosiasioiden selvittäminen ja näyttökysymysten arviointi on keskittynyt entistä selkeämmin verotus- ja oikaisumenettelyyn sekä hallinto-oikeuksiin. *KHO:n lainkäyttötoiminnassa virallisperiaatteen merkitys ja näyttökysymysten arviointi on huomattavasti vähentynyt*. Tässä suhteessa KHO:n alemmanasteiseen hallintolainkäyttöön ja hallintoon kohdistuva ohjaus on menettänyt merkitystään.

VIII VIRALLISPERIAATE NYKYISESSÄ VEROPROSESSISSA

1. Hallintolainkäyttölain syntymisen taustatekijöitä

Hallintolainkäytön säätely oli pitkään ollut puutteellista ja hajanaista. Hallintolainkäyttöasioita käsittelivät useat eri viranomaiset, minkä vuoksi hallintolainkäyttöasioiden käsittelystä oli annettu epäyhtenäisiä määräyksiä useissa erityislaeissa. KHOL:ssa ja LOL:ssa oli tarkempien menettelysäännösten puuttuessa viitattu lailliseen oikeudenkäyntijärjestykseen, minkä seurauksena mm. virallis-, tutkinta- ja kuulemisperiaatetta, suullista käsittelyä ja oikeudenkäyntikulujen korvaamista sekä lainkäyttöviranomaisen tutkimisvallan laajuutta koskevat menettelymuodot olivat pitkälti muovautuneet oikeuskäytännössä. Yleissäännöksien puuttuessa tavallisten hallinnon asiakkaiden saattoi olla vaikea saada selvyys oikeuksistaan ja velvollisuuksistaan. Hallintolainkäyttöasioiden ratkaisemisessa määrällinen painopiste haluttiin siirtää aiempaa selvemmin KHO:ta alempiin asteisiin, minkä vuoksi käsittelyn oikeusturvatavoitteet ja yhtenäisyys oli taattava jo alemmanasteisessa hallintolainkäytössä. Hallintolainkäytön erityispiirteet ja monimuotoisuus vaikeuttivat OK:n soveltamista täydentävänä oikeuslähteenä. Siviili- ja rikosprosessissa toteutetut uudistukset korostivat hallintolainkäytön ja yleisen lainkäytön välisiä eroavaisuuksia. Toisaalta alioikeusuudistuksen eräs johtava periaate, suullisuuden ja välittömyyden lisääminen, haluttiin ulottaa hallintolainkäytönkin puolelle. Eurooppalaisessa hallintolainkäytössä oli säädetty useita yleislakeja. Esim. Ruotsissa oli annettu hallintoprosessilaki jo vuonna 1971 (förvaltningsprocesslag; 1971:291). Hallitusmuodon perusoikeussäännösten uudistaminen (1995/969), EIS:n maallemme asettamat velvoitteet sekä Euroopan yhteisön oikeus loivat paineita muuttaa hallintoprosessia. Näistä syistä johtuen meillä annettiin hallintolainkäyttöä varten oikeudenkäymiskaareen ja hallintomenettelylakiin rinnastettavissa oleva yleislaki, hallintolainkäyttölaki (HLL), jolla kumottiin HValL ja HPurkuL. Uuden hallintolainkäyttölain säätämisen yhteydessä KHOL:sta kumottiin useita säännöksiä sekä muutettiin mm. HMenL:a ja silloista LOL:a. Lainmuutokset tulivat voimaan 1.12.1996[1].

[1] HLL:a säädettäessä oli jo toteutettu riita-asioiden oikeudenkäyntimenettelyn uudistaminen 22.7.1991 annetuilla laeilla (1991/1052-1066). Lisäksi oli vireillä rikosasioiden oikeudenkäyntimenettelyn uudistaminen alioikeuksissa sekä hovioikeusmenettelyn uudistaminen. Laki oikeudenkäynnistä rikosasioissa ja sitä täydentävä oikeudenkäymiskaaren muutos annettiin 11.7.1997 (1997/689 ja 690). Hovioikeusmenettelyn uudistuksen sisältävä oikeudenkäymiskaaren muutos annettiin 6.3.1998 (1998/165). Ks. lisäksi Jokela: 1996 s. 9–12, HE 217/1995 vp./A 6, s. 8 ja 17–21, lainmuutokset 1996/586–589, HLL 81 ja 82 § sekä förvaltningsprocesslag -lain osalta esim. Halila: 2000 s. 92 ja 93 sekä Wennergren: 1995.

2. Eräitä hallintolainkäyttölain yleissäännöksiä

2.1. LAIN SOVELTAMISALA JA SUHDE MUIHIN SÄÄNNÖKSIIN

HLL:a sovelletaan lainkäyttöön yleisissä hallintotuomioistuimissa, joita ovat hallinto-oikeudet ja KHO. Valitus- ja ylimääräistä muutoksenhakua koskevien asioiden ohella myös hallintoriita-asioissa on kyse lainkäytöstä. Tosin hallinto-oikeuden käsitellessä hallintoriita-asiaa ensi asteena kyse ei ole muutoksenhausta. HLL:lla ei muutettu VeroUL:n perustevalitusta koskevia säännöksiä. Uuden lain määräyksiä sovelletaan perustevalitusasioita käsiteltäessä siltä osin, kuin menettelystä ei ole erityissäännöksiä. HLL:a sovelletaan myös hallintolainkäyttöön Ahvenanmaan hallintotuomioistuimessa siltä osin, kuin Ahvenanmaan itsehallintolaissa tai muissa laeissa ei ole siitä poikkeavia säännöksiä. Veroprosessuaalinen virallisperiaate muotoutuu Ahvenanmaallakin HLL:n mukaan. Lain soveltamispiirin ulkopuolelle jää oikaisuvaatimusmenettely[2].

HLL on yleislaki ja erityislainsäädäntöön nähden toissijainen (lex specialis derogat legi generali). Mikäli muussa laissa tai ennen HLL:n voimaantuloa annetussa asetuksessa on HLL:sta poikkeavia säännöksiä, on niitä noudatettava. Esim. VerMenL on HLL:iin nähden erityislaki, jonka säännöksiä on ristiriitatilanteessa noudatettava HLL:n asemesta. On kuitenkin huomattava, että HLL voi täydentää erityislakiin, HLL:n voimaantulon jälkeen annettuun asetukseen tai asetusta alemmanasteiseen säädökseen sisältyviä veroprosessimääräyksiä, jolloin kyse ei ole edellä tarkoitetusta ristiriitatilanteesta. Näin ollen on kussakin tapauksessa selvitettävä, onko kyse toisistaan poikkeavista vai toisiaan täydentävistä säännöksistä[3].

---

[2] HLL:n yleissäännöksellä estettiin hallintolainkäyttöasioita käsitteleviä hallintoviranomaisia mm. järjestämästä HLL:ssa tarkoitettua katselmusta, kuulemasta asianosaisia, todistajia tai asiantuntijoita valan tai vakuutuksen nojalla sekä käyttämästä näihin todistelukeinoihin liittyviä prosessuaalisia pakkokeinoja. Edellä mainittujen todistelukeinojen käyttäminen voidaan yleensä uskoa vain tuomioistuimille, mikä ilmenee myös HMenL 19 §:stä. HLL ei kuitenkaan estä sitä, että asianomaista hallintoviranomaista koskevissa erityissäännöksissä annetaan erityisvaltuutuksia em. todistelukeinojen käyttämisestä. Muussa tapauksessa hallintolainkäyttöasiaa ratkovan hallintoviranomaisen on sovellettava HMenL:n suullista käsittelyä ja katselmusta koskevia säännöksiä. Ks. HE 217/1995 vp./A 6, s. 24, 25 ja 30–35 sekä HLL 1 ja 2 §.

[3] Ks. HE 217/1995 vp./A 6, s. 36–38 ja HLL 3 §. Vrt. HMenL 2 §.

2.2. PÄÄTÖKSEN VALITUSKELPOISUUS

HLL:ssa säädetään päätöksen valituskelpoisuudesta asiallisesti HValL 3 §:ää vastaavalla tavalla. Valituskelpoinen on siten toimenpide, jolla asia on ratkaistu tai jätetty tutkimatta. Muutoin valitusoikeudesta ja valitusviranomaisesta on tuloverolasioissa säädetty VerMenL:ssa ja VerHL:ssa tyhjentävällä tavalla. HLL:n mukaan valitusoikeuden rajoittamisesta joko valituskiellolla tai valituslupajärjestelmällä on säädettävä lailla. Määräystä täydentävät asianomaiset VerMenL:n säännökset[4].

HValL 3 § koski paitsi pääasiaratkaisuja myös välitoimipäätöksiä. Nykyisinkin pääsääntö on, että muusta kuin käsittelyn lopettavasta päätöksestä valitetaan pääasian yhteydessä. Näin ollen mm. prosessiväitteen hylkäämistä koskevasta välipäätöksestä ei saa yleensä valittaa erikseen. Asian selvittämiseksi lainkäyttöviranomaiset joutuvat suorittamaan monenlaisia toimenpiteitä, mutta näistä ei useinkaan tehdä erillistä kollegiaalista päätöstä. Tavallisesti asian esittelijä hankkii tarvittavan lisäselvityksen neuvoteltuaan asiasta tarkastavan jäsenen kanssa. HLL 79 §:ssä on lueteltu useita välipäätöksiä, joista saa hakea erikseen muutosta. Muutoksenhaku on sallittu siksi, että tietynlainen ratkaisu saattaa olennaisesti vaikuttaa käsittelyn myöhempään kulkuun, jolloin ylemmän lainkäyttöviranomaisen päätöksellä voi olla merkitystä asian käsittelyssä alemmassa lainkäyttöasteessa. Toisaalta välipäätös voi sisältää pääasiaan nähden erillisen oikeusseuraamuksen, josta on tarkoituksenmukaista valittaa erikseen. Viranomaisaloitteista lisäselvityksen hankkimista koskevat välipäätökset eivät asian valmisteluun liittyvinä toimenpiteinä kuulu HLL 79 §:ssä mainittuihin erityistapauksiin, joista voitaisiin valittaa erikseen. Näin ollen niistä voidaan vanhaan tapaan valittaa vasta lopullisen päätöksen yhteydessä. Eri viranomaisten antamiin vastineisiin, selityksiin tai lausuntoihin ei yleensä voi sisältyä valituskelpoista päätöstä[5].

2.3. VALITUSOSOITUS

HLL:n myös asianomaista hallintoviranomaista sitovat säännökset valituskelpoiseen päätökseen liitettävästä valitusosoituksesta muistuttavat suuresti HValL:n vastaavia määräyksiä. Uusi laki tosin terävöitti valitusosoituksen sisältöä jossain määrin. HValL:n säännös valitusosoituksen sisällöstä ei juurikaan edistänyt tosiasiaselvitystä. Sen mukaan valitusosoituksessa oli mainittava valitusviranomaisesta, muusta viranomaisesta, jolle valituksen saattoi toimittaa, valitusajasta sekä seuraa-

---

[4] Ks. HLL 2 luku, etenkin sen 5 § 1 mom, 6 §, 7 § 2 mom, 9 § sekä 12 ja 13 §. Vrt. VerMenL 62, 66 ja 70 §, VerHL 6 §, PL 21 § ja EIS 6 artikla.

[5] Ks. Merikoski: 1968 s. 263 ss., Hallberg: 1978 s. 221 ss. ja Hallberg–Ignatius–Kanninen: 1997 s. 79–81. Vrt. kuntalaki (1995/365) 91 §.

vista valituskirjan liitteistä: valituksenalainen päätös ja selvitys valitusajan alkamisajankohdasta. HLL:ssa valitusosoituksessa selostettavien asioiden joukkoon on lisätty mm. säännökset valituskirjelmän sisällöstä ja sen kaikista liitteistä. Näin ollen valitusosoituksessa on muun ohella selvitettävä määräykset muutoksenhakijan velvollisuudesta yksilöidä muutosvaatimuksensa ja niitä tukevat perusteet sekä liittää valituskirjaansa kaikki sellaiset asiakirjat, joihin hän vetoaa vaatimuksensa tueksi, jollei asiakirjoja ole jo aikaisemmin toimitettu viranomaiselle. HValL:n mukaan viranomaisen tuli säädetyn valitusajan kuluessa tehdystä pyynnöstä antaa uusi täydellinen valitusosoitus, mikäli päätökseen liitetty valitusosoitus oli ollut olennaiselta osalta vaillinainen. Jos viranomainen oli kokonaan laiminlyönyt liittää valitusosoituksen päätökseen, tuli sen asianosaisen pyynnöstä antaa valitusosoitus valitusajan päätyttyäkin. HLL:ssa viranomaiselle säädettiin oma-aloitteinen velvollisuus antaa uusi lainmukainen valitusosoitus, jos valitusosoitusta ei ole annettu tai siinä on virheellisesti ilmoitettu, että päätöksestä ei saa valittaa. Lainmuutoksen tavoitteena on varmistaa, että asianosainen saa tiedon oikeudestaan valittaa. Uusi säännös ei kuitenkaan aseta viranomaiselle erityistä velvollisuutta tarkistaa vanhojen päätösten valitusosoituksia. Mikäli valitusosoitus on muulla tavalla virheellinen, viranomaisen on annettava uusi valitusosoitus, jos sitä pyydetään valitusosoituksessa mainitussa tai säädetyssä valitusajassa. Näin ollen viranomaisen on aikaisemmasta poiketen pyynnöstä korjattava muukin kuin olennainen vaillinaisuus tai virhe. Viranomainen voi HLL 56 §:n periaatteita noudattaen oma-aloitteisestikin antaa uuden korjatun valitusosoituksen. Uuden valitusosoituksen antamisessa on noudatettava samaa menettelyä, kuin alkuperäisen valitusosoituksen antamisessa. Valitusosoitusta korjattaessa valitusaika luetaan vanhaan tapaan siitä, kun uusi valitusosoitus on annettu tiedoksi[6].

HValL:n virheellisen valitusosoituksen vaikutuksia koskevat 13 §:n 1–3 momentin säännökset rakentuivat periaatteelle, jonka mukaan valittajan tuli puhevaltansa säilyttääkseen noudattaa joko virheellistä valitusosoitusta tai lain säännöksiä. Lisäksi lainkohdan 4 momentissa oli erityissäännös sellaisten tapausten varalle, joissa valitusosoitusta ei ollut liitetty päätökseen lainkaan tai joissa annettu osoitus oli olennaiselta osalta vaillinainen. Näissä tapauksissa valittajan katsottiin lain sanamuodon mukaan säilyttävän puhevaltansa, mikäli hän oli valitusosoitusta tai sen täydentämistä pyytämättä valittaessaan noudattanut laillisia määräyksiä. Viimeksi mainittu säännös oli sanamuodoltaan varsin ongelmallinen. Käytännössä lakia tosin tulkittiin tältäkin osin siten, että valittaja säilytti puhevaltansa silloinkin, kun hän oli noudattanut olennaisesti virheellistä valitusosoitusta tai kun hän oli valitusosoituksen puuttuessa tehnyt valituksensa vasta säädetyn määräajan jälkeen. HLL:n vastaava säännös on sanamuodoltaan paljon selkeämpi. Siinä todetaan yksinkertai-

[6] Ks. HE 217/1995 vp./A 6, s. 43–45, Tarukannel–Jukarainen: 1999 s. 180–187 ja HLL 3 luku, etenkin sen 14 ja 16 § sekä 5 luvun 23–25 §, HMenL 24a § (1996/589) sekä KHO 9.3.1988 t:905. Vrt. HValL 12 § (1966/659 ja 1994/691).

sesti, että valitusta ei jätetä tutkimatta, mikäli se on tehty puutteellisen tai virheellisen valitusosoituksen vuoksi väärää menettelyä noudattaen. Uusi säännös kattaa kaikki sellaiset valitusosoituksen puutteet ja virheet, jotka voivat vaikuttaa muutoksenhakijan valitusmenettelyyn. Virheellinen valitusosoitus ei luonnollisestikaan voi muuttaa valituskelvotonta päätöstä valituskelpoiseksi eikä poistaa valittamisen luvanvaraisuutta. Jos valitus on virheellisestä valitusosoituksesta johtuen tullut vireille väärässä viranomaisessa, tämän on vanhaan tapaan siirrettävä valituskirjelmä oikealle viranomaiselle ja ilmoitettava siirrosta valittajalle. Valittaja ei tällöin menetä puhevaltaansa, vaikka valitus saapuisikin oikealle viranomaiselle valitusajan päättymisen jälkeen. Kun verovalitusasioissa siirryttiin yleiseen valituslupamenettelyyn, vähenivät virheelliset valitusosoitukset huomattavasti. Näin ollen virheellisen valitusosoituksen vaikutuksia koskevalla säännöksellä ei ole enää yhtä suurta merkitystä kuin aiemmin[7] .

2.4. ASIAMIES JA AVUSTAJA

Hallintolainkäytössä oli aikaisemmin noudatettu vajaavaltaisen puhevallan käyttämisestä sekä asiamiehestä ja avustajasta soveltuvin osin oikeudenkäymis- ja kauppakaaren määräyksiä. Uusista HLL:n säännöksistä virallisperiaatteen kehityksen kannalta merkitystä on lähinnä asiamiestä ja avustajaa koskevilla määräyksillä. Näiden mukaan asianosaisella on oikeus käyttää asiamiestä ja avustajaa. HLL:ssa ei ole kuitenkaan tarkoitettu puuttua veroa saavien julkisyhteisöjen oikeuteen järjestää edustuksensa parhaaksi katsomallaan tavalla, vaan säännökset koskevat asianosaisina toimivien luonnollisten henkilöiden ja muiden juridisten henkilöiden asiamiehiä ja avustajia. Määräykset voivat tulla sovellettaviksi myös muun prosessiin osallisen kuin asianosaisen asiamieheen tai avustajaan. Todistajan ja henkilökohtaisesti oikeuteen saapumaan velvoitetun asianosaisen asema on siinä suhteessa erilainen, että vain viimeksi mainittu voi käyttää avustajaa. Asiamiehenä tai avustajana saa toimia asianajaja tai muu rehellinen ja muuten siihen toimeen sopiva ja kykenevä täysi-ikäinen henkilö, joka ei ole konkurssissa ja jonka toimintakelpoisuutta ei ole rajoitettu. Säännös vastaa asiallisesti OK 15:2:n määräystä. Näin ollen asiamiehenä tai avustajana voi tulla kyseeseen asianajajaluetteloon merkitty Suomen Asianajajaliiton jäsen, henkilö, joka saa harjoittaa asianajajan tointa jossakin muussa Euroopan talousalueen valtiossa, tai kuka tahansa muu suomalainen tai ulkomaalainen henkilö, joka täyttää edellä mainitut kriteerit. Asiamiehenä tai avustajana ei kuitenkaan saa toimia se, joka on osallistunut asian käsittelyyn viranomai-

[7] Ks. HE 217/1995 vp./A 6, s. 56 ja 57 ja HLL 30 §. Vrt. HValL 13 § ja seuraavat oikeustapaukset: KHO 1960 II 430 ja 1979 I 1. Tapauksissa säädetyn valitusajan jälkeen tehty valitus tutkittiin, koska päätöksiin ei ollut liitetty valitusosoitusta.

sessa tai on ollut siinä vastapuolen asiamiehenä tai avustajana[8].

HLL:ssa on viitattu OK 15 luvun 3 §:n 2 momentin säännökseen, joka rajoittaa tuomioistuimen lainoppineen jäsenen oikeutta toimia asiamiehenä tai avustajana. Hallintotuomioistuimen jäsen voi toimia asiamiehenä tai avustajana vain omassa tai lähisukulaisensa asiassa. Säännös ei sanamuotonsa mukaan koske esim. esittelijää. Lainkäyttöviranomaisen tulee viran puolesta pyrkiä selvittämään, että asiamies tai avustaja täyttää kelpoisuuskriteerit. Mikäli viranomainen havaitsee laissa säädettyjen kelpoisuusehtojen puuttuvan, tulee sen varata asianosaiselle tai muulle prosessiin osalliselle tilaisuus hankkia uusi avustaja tai asiamies. Sekä asiamiehen että avustajan on edistettävä asian selvittämistä siten, etteivät he anna oikeudelle valheellista lausumaa ja että he eivät kiistä sitä, minkä tietävät todeksi (negatiivinen totuusvelvollisuus). Heidän on myös autettava selvittämään totuus vedotessaan päämiehensä puolesta tiettyihin tosiseikkoihin ja vastatessaan vastapuolen esittämiin lausumiin ja todisteisiin (positiivinen totuusvelvollisuus). Asiamiehen, avustajan ja näiden apulaisen on noudatettava OK 15:17:ssä säädettyä salassapitovelvollisuutta. He eivät esim. saa vastoin päämiehensä tahtoa ilmaista, mitä päämies on heille asian ajamista varten uskonut. Asiamiehen totuusvelvollisuuden ja ilmaisukiellon välille voi helposti syntyä ristiriita. Asian ratkaiseva viranomainen voi kääntyä suoraan päämiehen puoleen, mikäli asiamies tai avustaja ei myötävaikuta riittävästi asian selvitystoimissa. Vakavissa väärinkäytöstapauksissa lainkäyttöviranomainen voi kieltää asiamiestä tai avustajaa esiintymästä siinä asiassa. Oikeus voi myös kieltää asiamieheltä tai avustajalta oikeuden enintään kolmen vuoden aikana toimia siinä tuomioistuimessa asiamiehenä tai avustajana. Päätöksestä, jolla on käsittelyn aikana kielletty asiamiestä tai avustajaa esiintymästä, valitetaan erikseen. Edellä mainitut kiellot eivät estä asiamiestä tai avustajaa hoitamasta tehtäviään esim. muussa tuomioistuimessa tai verotuksen oikaisulautakunnassa vireillä olevassa asiassa[9].

---

[8] Ks. KHO 1929 II 513, KHO 1930 II 601, 1939 II 2935, HE 217/1995 vp./A 6, s. 46 ja 47 sekä HLL 20 § 1 mom (1999/446). Vrt. lisäksi OK 15 luvun 3 §:n 3 mom sekä HMenL 6 §, jonka sanamuodon mukaan asiamiehelle tai avustajalle ei aseteta muita kelpoisuusehtoja, kuin että hänen tulee olla tehtävään sopiva.

[9] Ks. HLL 20 § 2 mom ja 79 §, Kauppi: 1950 s. 176, HE 217/1995 vp./A 6, s. 47, Lappalainen:1995 s. 306–312, Jokela: 1996 s. 132 ja 133 sekä Tarukannel–Jukarainen: 1999 s. 365. Vrt. lisäksi OK 15:10.

3. Valituksen tekeminen ja täydentäminen

HLL:n valituksen muotoa, sisältöä ja liitteitä koskevat määräykset rakentuvat vähäisiä poikkeuksia lukuun ottamatta HValL:n periaatteiden varaan. HLL:ssa ei ole enää viittausta suulliseen vireillepanoon. Tällä muutoksella ei ole tuloveroprosessin kannalta merkitystä, koska valitus on VerMenL:n erityissäännösten mukaan tehtävä kirjallisesti. HLL:n mukaan valituskirjelmään on liitettävä mm. valituksenalainen päätös alkuperäisenä tai jäljennöksenä. HValL:n mukaan jäljennöksen tuli olla viran puolesta oikeaksi todistettu. Tällä muutoksella on tuloveroprosessissa merkitystä vain valitettaessa hallinto-oikeuden päätöksestä KHO:een, koska jäljennös valituksenalaisesta verotuksen oikaisulautakunnan päätöksestä liitetään viran puolesta hallinto-oikeudelle lähetettäviin muihin valitusasiakirjoihin. HLL:n valmistelussa korostettiin, että valituskirjelmälle ei tule asettaa tiukkoja muodollisia vaatimuksia, vaan säännösten tarkoituksena on ohjata valittaja punnitsemaan valituksensa sisältöä sekä esittämään asiansa selkeästi. Palkattujen asiamiesten käyttäminen on hallintolainkäytössä edelleen suhteellisen harvinaista. Tämän vuoksi uusien säännösten tavoitteeksi asetettiin se, että tavalliset kansalaiset kykenisivät itse laatimaan valituskirjelmänsä. Muutoksenhakija voi valituskirjelmänsä perusteiden kohdalla ilmoittaa kaikki vaatimuksiaan tukevat syyt. Esim. jaottelua oikeus- ja todistustosiseikkoihin ei edellytetä[10].

---

[10] Ks. HE 217/1995 vp./A 6, s. 49 ja 50, Savolainen–Teperi: 2000 s. 404–409, HLL 23 § 1 mom ja 25 §, VerMenL 66, 69 ja 71 § sekä KHO 1996 B 541, jossa valtionasiamiehen katsottiin vaatineen LO:lle tekemässään valituksessa vain miehen verottamista puolisoiden puoliksi omistamien asunto-osakkeiden myyntivoitosta. LO:n päätös, jolla vaimonkin valtionverotus oli kumottu ja palautettu, kumottiin ja poistettiin hänen kohdaltaan. Verotoimisto oli kuullut vain miestä eikä vaimoa ollut muullakaan tavoin kuultu LO:ssa. Vrt. HValL 9-9b § (1966/659), KHO 1979 II 29 ja 90 sekä KHO:n 70-vuotisjuhlamuistio, jossa todetaan seuraavaa: ”Hallintolainkäytölle on ollut ominaista käytännöllinen prosessinjohto ja vapaan todistusten harkinnan periaate. Erottelulla oikeustosiseikkoihin ja todistustosiseikkoihin ei ole ollut sanottavaa merkitystä, vaan on yleisemmin puhuttu asioiden selvittämisestä.”

KHO:n kannanottoa voidaan kritisoida siinä suhteessa, että vapaan todisteiden harkinnan täysin menestyksellinen toteuttaminen edellyttäisi pääsääntöisesti suullista oikeudenkäyntimenettelyä. Tämä johtuu siitä, että suullisessa käsittelyssä tuomarilla on kirjalliseen menettelyyn verrattuna laajempi valikoima todistelukeinoja käytössään sekä paremmat edellytykset määrittää vapaasti todisteiden todistusarvo. Oikeustosiseikoilla tarkoitetaan seikkoja, joilla on välittömästi merkitystä ja jotka vaikuttavat oikeusseuraamusten syntymiseen. Oikeustosiseikasto muodostetaan tulkitsemalla verolakeja. Tässä tulkinnassa verolain sanamuoto on avainasemassa. Todistustosiseikat eli todistusfaktat ovat seikkoja, joilla on välillistä merkitystä ja joilla pyritään osoittamaan oikeustosiseikan olemassaolo. Apufaktat vaikuttavat todistusfaktan näyttöarvoon joko sitä vahvistaen (positiivinen apufakta) tai heikentäen (negatiivinen apufakta). Välittömässä todistelussa tehdään suoraan päätelmiä oikeustosiseikkojen olemassaolosta. Välillisessä eli aihetodistelussa todistelun kohteena on todistustosiseikka. Ks. Jonkka: 1991 s. 217, Jonkka: 1993 s. 55–57, Lappalainen: 1995 s. 56 ja 57, Virolainen: 1995 s. 36

HLL:ssa muutoksenhakijalta *ei enää vaadita erillistä valituslupahakemusta*. Lakiin on nyt kirjattu jo aikaisemmin muotoutunut käytäntö, jonka mukaan valittajan tulee valituskirjelmässään esittää valitusperusteiden lisäksi syyt, minkä vuoksi valituslupa tulisi myöntää. Valituslupaa edellyttävässä asiassa valitusosoituksessa on nyt mainittava paitsi valitusluvan myöntämisen perusteista ja valituslupaa koskevasta lainkohdasta myös siitä, että valitusluvan pyytäjän on ilmoitettava, miksi hän katsoo valitusluvan myöntämisen edellytysten olevan olemassa. Käytännössä valitusluvan myöntämisen edellytykset tosin tutkitaan varsin laajasti myös viran puolesta niiden valituslupaperusteiden osalta, joihin on nimenomaisesti vedottu tai jotka muutoin käyvät riittävän selvästi ilmi valituskirjasta. KHO:ssa uudet säännökset ovat aiheuttaneet sen muutoksen, että valitusluvan hylkäämistä ei enää otsikoida valituslupahakemuksen hylkäämiseksi, vaan valituksen tutkimatta jättämiseksi valituslupaperusteen puuttumisen vuoksi[11].

> HValL:n mukaan valituskirjassa oli ilmoitettava valittajan ja, jos valittaja ei ollut allekirjoittajana, myös allekirjoittajan postiosoite. Ennen HLL:n säätämistä OK:ssa oli säädetty erityisestä prosessiosoitteesta, joka helpottaa ja nopeuttaa tuomioistuimen ja asianosaisten välistä kirjeenvaihtoa. Tämän mukaisesti myös HLL:iin lisättiin säännös, jonka mukaan valituskirjelmässä on ilmoitettava postiosoite ja puhelinnumero, joihin asiaa koskevat ilmoitukset valittajalle voidaan toimittaa. Riittää, kun tuomioistuimelle ilmoitetaan joko muutoksenhakijan, tämän asiamiehen tai avustajan osoite ja puhelinnumero[12].

Kanteen muuttamista koskeva kielto perustui alunperin OK 25:21:n määräykseen, jossa kiellettiin tuomitsemasta siitä, mistä ei ollut oikeuteen haastettu eikä vedottu. Oikeudenkäymiskaareen lisättiin nimenomainen kanteen muuttamista koskeva säännös vasta 12.8.1960/362 annetulla lailla. Tätä ennen oikeuskäytännössä oli ilmennyt melkoista epäyhtenäisyyttä kanteen muutosta koskevissa asioissa[13]. Hallintolainkäytössä valituksen muuttaminen perustui HLL:n säätämiseen saakka näihin OK:n siviiliprosessuaalisiin kanteen muuttamista koskeviin määräyksiin. Kanteen muuttamista koskevat säännökset koskevat nimenomaan hallintolainkäyttöä eivätkä hallintomenettelyä. Keskeisiä perusteita kanteenmuutoskiellolle ovat oikeudenkäynnin hallittavuus ja vastapuolen oikeusturva. Kanteen muuttamisesta on johdonmukaista puhua vain sellaisissa tapauksissa, joissa viranomainen ei ole velvollinen muulla perusteella puuttumaan asiaan ex officio. Hallintoprosessissa viranomaisen on viran puolesta valvottava mm. useita absoluuttisia prosessinedelly-

---

ja 39, Jokela: 1996 s. 83, Frände: 1999 s. 336–338, Tarukannel–Jukarainen: 1999 s. 44 ja 195, Ryynänen: 1996 s. 84–89, Cassne–Diesen–Hammarström–Schauman: 1999 s. 111 ja 120 sekä Wikström: 1999 s. 15–23, jossa on laajasti selostettu vero-oikeudellisen legalismin syntyhistoriaa.

[11] Ks. HE 217/1995 vp./A 6, s. 44, 50 ja 51, Lappalainen: 1999 s. 421, Savolainen–Teperi: 2000 s. 458, HLL 14 § 4 mom ja 23 § 2 mom. Vrt. HValL 12 § 6 mom (1994/691) ja 13a § (1994/691).

[12] Ks. HE 217/1995 vp./A 6, s. 51 sekä HLL 24 § ja 43 § 3 mom. Vrt. OK 5 luvun 2 § ja HValL 9a § (1966/659).

[13] Ks. Andersson: 1963 s. 350 ja HE 33/1959 vp./A 1, s. 5.

tyksiä. Toisaalta osa menettelyvirheistä voidaan jättää asianosaisaloitteisuuden varaan. Muun muassa hallintoasioiden indispositiivinen luonne ja pyrkimys saavuttaa materiaalista totuutta vastaavia päätöksiä johtivat siihen, että OK:n kanteenmuutossäännöksiä jouduttiin hallintolainkäytössä tulkitsemaan supistavasti[14].

HLL:n valituksen muuttamista koskeva 27 § kirjasi lakiin jo aikaisemmin muotoutuneen oikeuskäytännön. Hallintolainkäytössä pääsääntö on se, että valittaja ei saa esittää uutta vaatimusta valitusajan kuluttua umpeen. Hallinto-oikeuden tuloveroprosessissa valituksen muuttamista koskevilla säännöksillä ei ole kovin suurta merkitystä, koska verovelvollisten valitusajat ovat yleensä hyvin pitkiä. Kanteenmuutosproblematiikka tulee esille lähinnä sellaisissa tilanteissa, joissa veronsaajan edustaja on valittanut tai joissa verovelvollisen valitus on tehty aivan valitusajan lopussa. On lisäksi muistettava, että KHO:een valitettaessa valitusaika on suhteellisen lyhyt. Valittaja voi valitusajan päättymisen jälkeenkin esittää vireillä olevassa asiassa sellaisen uuden vaatimuksen, joka perustuu olosuhteiden muutokseen tai valitusajan päättymisen jälkeen valittajan tietoon tulleeseen seikkaan. Uudella vaatimuksella tarkoitetaan tässä myös alkuperäisen vaatimuksen laajentamista. Vaatimuksen rajoittaminen ja peruuttaminen on aina mahdollista. OK:n mukaan vain sellainen olosuhteiden muutos, joka on tapahtunut oikeudenkäynnin aikana tai joka vasta silloin on tullut kantajan tietoon, voi oikeuttaa kanteen muuttamiseen. HLL:ssa edellytykset valituksen muuttamiseen ovat tältä osin lievemmät. Riittää, kun kyse on seikasta, jota valittaja ei ole voinut ottaa huomioon valitusajan kuluessa. Valituksen muuttamista koskeva kielto ei estä valittajaa vaatimasta täytäntöönpanon kieltämistä tai tekemästä alkuperäiseen vaatimukseensa liittyvää muuta sivuvaatimusta. Tällainen sivuvaatimus voi koskea esim. asianomaisessa lainkäyttöviranomaisessa kertyneiden oikeudenkäyntikulujen korvaamista. Aina uuden sivuvaatimuksen tekeminen ei ole edes tarpeellista. Hallintotuomioistuin voi esim. arvioverotuksen kumotessaan poistaa myös veronkorotuksen ilman nimenomaista vaatimustakin. Valittaja voi valitusajan päätyttyäkin rajoituksetta esittää uusia oikeus- ja todistustosiseikkoja vaatimuksensa tueksi, kunhan asia ei tämän johdosta muutu toiseksi. Tämä mahdollisuus on välttämätön jo pelkästään virallisperiaatteen toimivuuden kannalta. On huomattava, että em. säännökset koskevat vain valittajaa, mutteivät muita asianosaisia. HLL 27 §:ssä ei säädetä hallintomenettelyn ja ensimmäisen lainkäyttöasteen välisestä suhteesta. Näin ollen säännös ei koske esim. sitä, missä määrin valituksen laajuuteen vaikuttaa se, miten laajasti asia on ollut vireillä verotuksen oikaisulautakunnassa. Edellä mainitut periaatteet auttavat kuitenkin löytämään oikean ratkaisun tässäkin kysymyksessä[15] [16].

---

[14] Ks. Andersson: 1963 s. 348, 349 ja 353, Myrsky: 1990 s. 128–135 sekä Lappalainen: 1995 s. 395.
[15] Ks. HE 217/1995 vp./A 6, s. 53 ja 54, Myrsky: 1990 s. 137 ss., Myrsky–Linnakangas: 2000 s. 123 ja 124 sekä Savolainen–Teperi: 2000 s. 394, 395 ja 410–414. Vrt. OK 14 luvun 2 §:n 1 ja 3 mom, Lappalainen: 1995 s. 407–413 sekä Laukkanen: 1995 s. 222–237, jossa Laukkanen arvioi uuden riitaasian valmistelun väljentävän kanteenmuutoskiellon sisältöä. Ks. myös seuraavat oikeustapaukset: KHO 1935 II 3429, jossa verovelvollisen KHO:ssa esittämä vaatimus kunnallistaksoituksen alentamisesta jätettiin tutkittavaksi ottamatta, koska verovelvollinen ei ollut tehnyt ko. verotuserästä valitusta

HLL:n *täydennysmenettelyä* koskeva säännös rakentuu HValL:n vastaavien määräysten ja niiden perusteella muotoutuneen oikeuskäytännön varaan. HLL:n säännös on edeltäjäänsä verrattuna yleisemmin muotoiltu. Siinä todetaan yksiselitteisesti, että valittajalle on varattava tilaisuus täydentää puutteellista valitustaan, jollei täydentäminen ole asian käsittelyn kannalta tarpeetonta. Täydennysmenettely koskee esim. vaatimuksen perusteita ja sellaisia kirjallisia todisteita, joita valittajalla voidaan olettaa valitusasiakirjojen perusteella olevan ja joilla saattaa olla merkitystä asiaa ratkaistaessa. Viranomaisen tutkimisvallan laajuus määräytyy asianosaisten vaatimusten mukaan. Tässä suhteessa vaatimusten selventäminen ja niiden perusteiden täydentäminen sekä tähän liittyvä informointi ovat ehkä pisimmälle menevä virallisperiaatteen ilmenemismuoto, joka saattaa olla eräissä tapauksissa erityisen ongelmallinen viranomaisen puolueettomuuskuvan kannalta. HLL on sanamuodol-

---

maaherralle; KHO 1931 II 1356, KHO 1948 II 127, KHO 1948 II 131, KHO 1948 II 231, KHO 1948 II 401, KHO 1950 II 147, KHO 1958 II 62, 172 ja 305 sekä 1975 II 43, joissa vasta KHO:ssa tehtyä uutta tai uuteen perusteeseen nojaavaa vaatimusta ei otettu tutkittavaksi; KHO 1967 II 596; KHO 1972 II 567; KHO 1980 II 574; KHO 1983 II 578, jossa myyntivoiton määrää koskeneeseen valitukseen annetun päätöksen estämättä tutkittiin perustevalituksena esitetty vaatimus myyntivoiton poistamisesta tulosta sillä perusteella, ettei voitto kuulunut verovelvolliselle; KHO 1986 II 561, jossa verovelvollinen oli vaatinut luovutusvoiton alentamista ainoastaan sillä perusteella, että osakehuoneiston korjauskustannuksia ei ollut verotuksessa otettu riittävästi huomioon. LO ei voinut viran puolesta tutkia asiaa laajemmin eikä alentaa verotusta sillä perusteella, että puolisot olivat omistaneet verovuonna myydyt osakkeet yhdessä; KHO 1987 B 583, jonka mukaan vaatimus verovähennyksestä voidaan tutkia, vaikkei sitä ole esitetty veroilmoituksessa; KHO 21.6.1994 t:2914, jossa valtionasiamies ei voinut korottaa vaatimuksensa markkamäärää valitusajan päätyttyä. Vähemmistöön jääneiden jäsenten mielestä LO:n ei olisi tullut, ottaen huomioon lääninoikeuslain 25 §:n ja OK 14 luvun 2 §:n 1 mom 1 kohdan säännökset, jättää valtionasiamiehen vaatimusta tutkimatta, koska valtionasiamiehen vastaselityksessään esittämä vaatimus perustui vasta oikeudenkäynnin aikana hänen tietoonsa tulleeseen seikkaan; Kuopion LO 9.3.1990 t: 127/I, jossa LO katsoi, että verovelvollisella oli oikeus valitusteitse vaatia muutosta tulontasauksen jakovuosiin veroilmoituksessa ilmoittamansa 5 vuoden estämättä sillä perusteella, että tulo oli kertynyt viittä vuotta useammalta vuodelta; sekä Kouvolan hallinto-oikeus 21.2.2000 t:111, jossa verotuksen oikaisulautakunta oli jättänyt vaatimuksen liian myöhään tehtynä tutkittavaksi ottamatta. Hallinto-oikeus katsoi, että verovelvollisella oli oikeus esittää oikaisuvaatimuksen vireillä ollessa, mutta muutoksenhakuajan päätyttyä alkuperäistä vaatimustaan täydentävä lisävaatimus, joka johtui vireillä olleeseen oikeudenkäyntiasiaan saadusta lainvoimaisesta päätöksestä.

Ruotsissa veroprosessi oli aikaisemmin ns. määräprosessia, jolloin kanteenmuutokset olivat laajalti mahdollisia. Nyttemmin Ruotsissakin on siirrytty asiaprosessiin, jolloin kanteenmuutoskieltokäytäntö on alkanut suuresti muistuttaa omaa käytäntöämme. Taxeringslag (1990:324) 6 kap. 19 § kuuluu seuraavasti: ”Klaganden får framställa ett nytt yrkande om inte en ny fråga därigenom förs in i målet. I mål i länsrätten får klaganden dessutom, inom den tid som gäller för överklagande, föra in en ny fråga som har samband med den fråga som skall prövas, om länsrätten finner att frågan utan olägenhet kan prövas i målet.” Ks. Leidhammar: 1995 s. 49–52, 345, 351 ja 352.

[16] Uusien valitusperusteiden esittämistä koskeva rajoitus oli aikaisemmin perustunut oikeuskäytäntöön. HLL 27 §:n 2 momentin säätämisen myötä kuntalakiin lisättiin säännös, jonka mukaan em. periaatetta ei noudateta kunnallisvalituksissa. Kuntalain 90 §:n 3 momentin (1996/844) mukaan valittajan on kunnallisasioissa aikaisemminkin noudatetun käytännön mukaisesti esitettävä valituksensa perusteet ennen valitusajan päättymistä. Valitusajan kuluessa esitettyjen valitusperusteiden tueksi voidaan luonnollisesti esittää lisänäyttöä myöhemminkin. Ks. Hallberg–Ignatius–Kanninen: 1997 s. 136 ja 137, Mäenpää: 1997 s. 442 ja 443 sekä Tarukannel–Jukarainen: 1999 s. 203.

taan edeltäjäänsä verrattuna tiukempi, koska HValL:n täydennysmenettelyä koskeva säännös ei koskenut valituskirjaan liitettäviä kirjallisia todisteita. Oikeuskäytännössä HValL:a tosin tulkittiin tältä osin laajentavasti. Mikäli valitusasiakirjoista puuttuu asiamiehen valtakirja, on valittajalle varattava tilaisuus poistaa puute. Asianajaja ja yleinen oikeusavustaja ovat asiamiehinä tässä suhteessa erityisasemassa. Mikäli valituksessa oleva virhe voidaan helposti korjata viran puolesta, ei täydennysmenettelyyn ole tarpeellista lainkaan ryhtyä. Aikaisemman oikeuskäytännön mukaisesti HLL:iin lisättiin säännös, jonka mukaan valittajalle on varattava täydentämistä varten kohtuullinen määräaika sekä samalla ilmoitettava, millä tavoin valitus on puutteellinen. Valitusviranomaisen on voitava tarvittaessa osoittaa, että täydennysmenettelyyn on lain sitä vaatiessa ryhdytty ja että määräaika on alkanut kulua tietystä ajankohdasta. Tämän vuoksi voidaan joutua turvautumaan esim. saantitodistusmenettelyyn. Määräajan päättymisen jälkeen toimitettu täydennys otetaan huomioon, kunhan se on toimitettu ennen päätöksen antamista. Hallintolainkäytössä asiakirjojen täydentäminen tapahtuu näin ollen samoja periaatteita noudattaen kuin hallintomenettelyssäkin. Mikäli valittaja ei ole valituslupaa edellyttävässä asiassa tuonut lainkaan esiin valitusluvan myöntämisen edellytyksiä, voi KHO vanhaan tapaan turvautua tältäkin osin täydennysmenettelyyn[17].

> HLL:n asian siirtoa koskevilla säännöksillä on lähinnä VerMenL:n vastaavia erityissäännöksiä täydentävä luonne. Hallinto-oikeuden tai KHO:n on tarvittaessa viran puolesta siirrettävä asia toimivaltaisen hallinto- tai lainkäyttöviranomaisen ratkaistavaksi. Hallinto-oikeuden velvollisuus siirtää oikaisuvaatimuksena käsiteltävä asia verotuksen oikaisulautakunnalle koskee sekä sellaisia oikaisuvaatimuksia, joita ei ole aikaisemmin oikaisulautakunnassa käsitelty, että valitusajan kuluessa tehtyjä uusia vaatimuksia. Kun asia siirretään VerMenL 68 §:n nojalla oikaisulautakunnalle, ei tästä tehdä päätöstä tutkimatta jättämisestä. Tässä tarkoitettu siirtomenettely koskee vain verovelvollisen tekemää valitusta. Hallinto-oikeus voi siirtää asian toiselle hallinto-oikeudelle ilman erillistä siirtopäätöstä, jos kysymys oikeasta foorumista on ilmeisen selvä. Jos hallinto-oikeus tai KHO siirtää asian VerMenL 79 §:n 1 momentin nojalla sille verovirastolle, jonka olisi pitänyt toimittaa verotus tai jos KHO siirtää verovalitusasian VerMenL 79 §:n 3 momentin nojalla toimivaltaisen hallinto-oikeuden ratkaistavaksi, on tästä tehtävä erillinen siirtopäätös. HLL:n asian siirtoa koskevia säännöksiä voi-

---

[17] Ks. HE 217/1995 vp./A 6, s. 51 ja 54, LAVO 2/1994 s. 208, Tarukannel–Jukarainen: 1999 s. 206 ja 207 sekä HLL 21 ja 28 §. Vrt. HValL 11 § (1966/659) ja 13a § 2 mom (1994/691), HMenL 4, 9, 12 ja 21 § sekä Andersson: 1998(a) s. 86, jossa Andersson suhtautuu hyvin varauksellisesti täydennysmenettelyyn sellaisissa tilanteissa, joissa valittaja ei ole lainkaan tuonut esiin valitusluvan myöntämisen perusteita. Ks. lisäksi seuraavat oikeustapaukset: KHO 1971 II 115, jonka mukaan täydennysmenettelyssä saatu lisäselvitys on otettava huomioon päätöksenteossa asetetun määräajan noudattamisesta riippumatta, kunhan lisäselvitys on saapunut ennen päätöksentekoa; sekä KHO 26.8.1996 t:2557, jossa valittaja oli kirjoituksessaan pyytänyt jatkoaikaa valituksen tekemistä varten. Kirjoitus oli tulkittava valitukseksi eikä menetetyn määräajan palauttamista koskevaksi hakemukseksi, koska valittaja oli valitusajassa valitusviranomaiselle saapuneessa kirjelmässään ilmaissut tahtonsa saada muutos valituksenalaiseen päätökseen. Valittajalle olisi tullut varata tilaisuus täydentää valitustaan kohtuullisessa määräajassa eikä siirtää kirjoitusta KHO:n käsiteltäväksi.

daan soveltaa myös ylimääräistä muutoksenhakua ja hallintoriitaa koskevissa asioissa. Asian siirrosta on jo aikaisemminkin ilmoitettu valittajalle, mutta HLL:iin on lisätty tätä koskeva nimenomainen velvoite. Lakiin on myös lisätty aikaisempaa oikeuskäytäntöä vastaava määräys, jonka mukaan säädettyä määräaikaa katsotaan noudatetun, mikäli valituskirjelmä on saapunut valitusajan kuluessa oikealle viranomaiselle[18] .

[18] Ks. HE 217/1995 vp./A 6, s. 54–56, Myrsky–Linnakangas: 2000 s. 125, Savolainen–Teperi: 2000 s. 393 ja 394 ja HLL 29, 68 sekä 73 §. Vrt. HMenL 8 §, KHO 1963 II 270; KHO 1966 II 521, jossa verovelvollisen verotuspaikka oli määrätty virheellisesti. Asia siirrettiin viran puolesta oikean kunnan verotuslautakunnalle, vaikka tämä kunta ei ollut valittanut verotuksesta eikä toimittanut verotusta; ja KHO 1971 I 2.

4. Virallisperiaatteen funktiot ja asian selvittämistä ohjaavat oikeudelliset periaatteet

4.1. FUNKTIOT

Eräs keino hahmottaa virallistoimintoisuutta on tarkastella sen tehtäviä eli funktioita. Niillä on lähtökohtaisesti itsenäinen merkitys virallistoimintoisuutta selittävinä tekijöinä. Funktiot voivat täyttää systeemissä sellaisia kohtia, joita ei voida luontevasti selittää mallien avulla. Funktioita voidaan käyttää myös lisäperusteluina esim. sellaisissa tilanteissa, joissa mallin käyttämiseen perustuva ratkaisu voisi jäädä epäselväksi tai avoimeksi. Funktioiden avulla voidaan näin tukea mallia ja suojata sitä altistumasta kritiikille. Funktioihin voi sisältyä policy -seikkoja, jotka ilmentävät yhteiskuntapoliittisia tavoitteita. Jäljempänä mainittavat virallisperiaatteen tehtävät perustuvat pääosin Virolaisen käyttämään luokitteluun[19] .

> Ennen eri funktioiden lähempää tarkastelua on paikallaan painottaa virallisperiaatteen suurta merkitystä nykyisessä hallintolainkäytössä, mikä käy selville seuraavasta lakivaliokunnan mietinnön lainauksesta: ”Hallintolainkäytössä ei normaalin siviili- ja rikosasian tapaan ole yleensä kaksiasianosaissuhdetta, minkä mukaisesti päätöksen alemmassa asteessa tehnyt hallintoviranomainen olisi prosessissa asianosaisen asemassa. Tämä peruslähtökohta asettaa hallintotuomioistuimille korostetun velvollisuuden huolehtia prosessin tasapuolisuudesta, jotta menettely vastaa oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin perusvaatimuksia. Tämän vuoksi on tärkeää, että laissa on korostettu virallisperiaatteen merkitystä eli hallintolainkäyttöviranomaisen velvollisuutta huolehtia asian tulemisesta selvitetyksi ja että selvittämistä koskevat säännökset on rakennettu tämän vakiintuneen periaatteen varaan. Valiokunta kiinnittää hallintolainkäyttöviranomaisten huomiota erityisesti asian selvittämistä, asianosaisen kuulemista, asian ratkaisemista ja päätöksen perustelemista koskevien säännösten asianmukaiseen ja huolelliseen soveltamiseen”[20] .

Virallisperiaatteen tehtävät saattavat hallinnossa olla jossain määrin erilaisia kuin hallintolainkäytössä. Tämä johtuu yksinkertaisesti siitä, että hallinnossa keskeinen tavoite on saavuttaa hallinnolliset päämäärät, jolloin tarkoituksenmukaisuusharkin-

---

[19] Ks. Virolainen: 1988 s. 60–85 ja Dworkin: 1997 s. 22. Funktiot on pidettävä erillään konstruktioista, joiden avulla laajennetaan mallin soveltumisalaa. Ks. Pöyhönen: 1988 s. 84–87.

[20] LaVM 5/1996 vp./HE 217/1995 vp., s. 2. Heikko kaksiasianosaissuhde voi merkitä kahta asiaa: toisaalta jutussa saattaa puuttua varsinainen kaksiasianosaissuhde, toisaalta kaksiasianosaissuhteen puuttuminen voi olla tosiasiallista. Viimeksi mainitussa tapauksessa kaksiasianosaissuhde vallitsee oikeudellisesti, mutta tosiasiallisesti julkisvalta on monesti yksityiseen asianosaiseen verrattuna edullisemmassa asemassa. Ks. Vilkkonen: 1976 s. 36 ja 37.

ta voi olla näkyvästi esillä. Hallintolainkäytössä keskeinen tavoite on puolestaan oikeussuojan antaminen. Hallintomenettelylle ei suoranaisesti aseteta esim. oikeudenmukaisesta oikeudenkäynnistä johtuvia lainkäytön vaatimuksia. Virallisperiaatteen tehtävät voivat ajan myötä muuttua. Willgren luonnehti virallisperiaatteen tärkeimmäksi tehtäväksi hallinnossa turvata valtion oikeus sille kuuluviin julkisoikeudellisiin suorituksiin. Myös hallintolainkäytössä Willgren näki virallis- ja tutkintaperiaatteen keskeiseksi tehtäväksi julkisen edun valvomisen. Nykyisin tämä asetelma on muuttumassa hallinnon asiakkaiden oikeusturvan vaatimuksen korostuessa sekä hallinnossa että hallintolainkäytössä[21] .

4.1.1. Selventävä funktio

Asian selvittäminen ei välttämättä edellytä kokonaan uuden aineiston tuottamista. Olen jo edellä maininnut, että hallintotuomioistuimen on kirjallista täydennysmenettelyä apuna käyttäen varattava asianosaiselle tilaisuus selventää puutteellisia vaatimuksiaan, niiden perusteita tai asiakirjoista ilmi käyviä todisteita, jollei täydentäminen ole asian käsittelyn kannalta tarpeetonta. Vastaavasti oikeuden puheenjohtaja tai muu jäsen voi suullisessa käsittelyssä kyselyoikeuttaan apunaan käyttäen selventää asiassa esitettyjen todisteiden merkitystä tai asianosaisten esittämiä vaatimuksia ja niiden perusteita. Hallintotuomioistuin voi HLL 37 §:n 1 momentin nojalla toimittaa suullisen käsittelyn pelkästään asianosaisten vaatimusten ja niitä tukevien perusteiden selventämiseksi.

4.1.2. Rikastava funktio

Edellisessä kohdassa on kyse vanhaan prosessiaineistoon rajoittuvasta selventämisestä, kun taas nyt on kyse kokonaan uuden aineiston tuottamisesta. Käytännössä näiden funktioiden välille voi olla vaikea vetää tarkkaa rajaviivaa, koska esim. asiakirjojen täydennysmenettelyssä tulee yleensä ilmi sekä aiempaa materiaalia selventävää että sitä rikastavaa aineistoa. Tässä tarkoitettu virallisperiaatteen tehtävä on ilmaistu HLL 33 §:ssä siten, että viranomaisen on tarvittaessa viran puolesta suoritettava toimenpiteitä, joiden tavoitteena on tuottaa uutta lisäselvitystä. On huomattava, että tuomioistuimen aloitteesta tapahtuva asian selvittäminen ei välttämättä tarkoita sitä, että tuomioistuin itse tekisi varsinaisen selvitystyön. Tuomioistuin voi aktivoida esim. asianosaiset tai toisen viranomaisen hankkimaan tarvittavaa lisäselvitystä. Vaihtoehtoisesti tuomioistuin voi omasta aloitteestaan tutkintamenetelmää soveltaen selvittää relevantit tosiseikat.

---

[21] Ks. Hermanson: 1898 s. 7 ja 10, Willgren: 1925 s. 321 ja 397, Tarjanne: 1939 s. 270, Kauppi: 1950 s. 12, 61 ja 267–269, Ikkala: 1960 s. 286–289, Virolainen: 1995 s. 80, Mäenpää: 1997 s. 327, Kulla: 1999 s. 25, Tarukannel–Jukarainen: 1999 s. 31, Aer: 2000 s. 3 sekä Kuusikko: 2000 s. 122. Tavallisten riita-asioiden osalta Granfelt oli jo ennen Willgreniä esittänyt näkemyksen, jonka mukaan julkisen intressin valvominen saattoi edellyttää materiaalista prosessinjohtoa. Ks. Granfelt: 1911 s. 70–73 ja Laukkanen: 1995 s. 80.

4.1.3. Informatiivinen funktio ja partisipaatiofunktio

PL:n mukaan julkisen vallan tehtävänä on edistää yksilön mahdollisuuksia osallistua yhteiskunnalliseen toimintaan ja vaikuttaa häntä itseään koskevaan päätöksentekoon. Suomea velvoittavat kansainväliset ihmisoikeussopimukset painottavat asianosaisten osallistumisoikeuksia prosessissa. Asian selvittämistä koskevasta HLL:n säännöksestä velvollisuus informointiin ja asianosaisten osallistumismahdollisuuksien edistämiseen käy selville mm. siitä, että viranomaisen on sen mukaan tarvittaessa osoitettava asianosaiselle, mitä lisäselvitystä asiassa tulee esittää. Informoinnin tarkoitus on saada asianosaiset omaehtoisesti selvittämään puuttuvia tosiseikkoja ja täten sitoa heidät tiukasti prosessiin[22]. Asianosaisilla ei läheskään aina ole selvää käsitystä, mitkä todisteet ja oikeussäännökset ovat relevantteja asian ratkaisun kannalta. Lisäksi oikeussäännösten sisällön ymmärtäminen saattaa tuottaa vaikeuksia. Hyvänä esimerkkinä edellä tarkoitetuista tapauksista voidaan mainita lähimenneisyydessä annetut KHO:n taseyhtiökauppoja koskevat prejudikaatit, joissa todistusteemat muotoutuivat pääosin vasta ylimmässä oikeusasteessa. Viranomaisen tulisikin huolehtia siitä, että asianosaisia tarvittaessa sopivalla tavalla informoidaan sen noudattamasta ratkaisukäytännöstä, relevanteista oikeussäännöksistä, niihin mahdollisesti liittyvistä tulkintakysymyksistä sekä osapuolten näkemyseroista. Näin asianosaisille selviäisi, mitä lisäselvitystä viranomaiselle kannattaa esittää. Informointi on toteutettava avoimesti ja osapuolten yhdenvertaisuutta edistävällä tavalla. Informaatio on kyettävä tarvittaessa perustelemaan. HLL:n ja JulkisuusL:n puitteissa tuomioistuimen informointivelvollisuutta voidaan toteuttaa esim. yleisellä tiedotustoiminnalla, valitusosoituksen muodossa tai siten, että kutsuttaessa asianosaista suulliseen käsittelyyn hänelle samalla ilmoitetaan, mistä seikoista lisäselvitystä erityisesti tarvitaan[23].

4.1.4. Rajoittava funktio

Virallisperiaatteen puitteissa on tarvittaessa osoitettava asianosaisille tai päätöksen tehneelle hallintoviranomaiselle myös se, mitä lisäselvitystä asiassa ei ole tarvetta esittää. Näin ollen viranomainen voi joskus joutua myös rajoittamaan sille esitettävää selvitystä. OK 6 luvun 2a §:ssä lausutaan mm. seuraavaa: ”Tuomioistuimen on valvottava, että asian käsittelyssä noudatetaan selvyyttä ja järjestystä. Tuomioistuin

---

[22] Ks. Mäenpää: 1997 s. 84, Halila: 2000 s. 321, Kuusikko: 2000 s. 349 ja vrt. FL 7 §, Konstari: 1977 s. 90 sekä Jonkka: 1991 s. 177.

[23] Ks. Laukkanen: 1995 s. 278–280, LAVO 2/2000 s. 6, 7 ja 51–54, Kuusikko: 2000 s. 14, 316–323 ja 412–419, PL 14 § 3 mom, 20 § 2 mom, JulkisuusL 20 § sekä KHO 1986 II 579, jossa KHO viran puolesta ohjasi valittajan hakemaan muutosta verotukseensa toisella perusteella, kuin verovelvollinen oli valituksessaan vaatinut. Ks. myös KM 1981:64 s. 349, jossa jo kiinnitettiin huomiota niihin mahdollisuuksiin, joita tekniikan kehittyminen (ATK, teletekniikka ym.) tarjoaa viranomaisten yleiselle tiedotustoiminnalle.

voi myös määrätä, että asian erilliset kysymykset tai erilliset osat käsitellään erikseen. Tuomioistuimen tulee myös valvoa, että asia tulee perusteellisesti käsitellyksi eikä asiaan sekoiteta mitään siihen kuulumatonta." OK 17 luvun 7 §:ssä puolestaan todetaan seuraavaa: "Jos todiste, jonka asianosainen tahtoo esittää, koskee seikkaa, joka on asiaan vaikuttamaton tai selvitetty, tahi jos näyttö on huomattavasti vähemmällä vaivalla tai kustannuksella saatavissa toisella tavoin, älköön oikeus salliko todisteen esittämistä." HLL:ssa ei viitata em. säännöksiin eikä siinä myöskään ole vastaavia säännöksiä asianosaisen tuomioistuimelle esittämän aineiston rajoittamisesta. Edellä mainituista lainkohdista ilmenevien periaatteiden voidaan kuitenkin katsoa olevan voimassa hallintoprosessinkin puolella[24].

Oikeuden on rajoitettava sellaisen materiaalin vastaanottoa, jonka esittäminen on kielletty tai tarpeetonta. Kiellettyä on esim. kuulustella sellaista henkilöä todistajana, jolla ei ole todistajan kelpoisuutta, vastaanottaa todistajan vaitiolovelvollisuuden piiriin kuuluvaa todistelua sekä sellaista todistajan vaitiolo-oikeuden piiriin kuuluvaa todistelua, jonka osalta todistajan tahtoa kieltäytyä todistamasta ei ole selvitetty. HLL 39 §:n 3 momentissa viitataan mm. OK 17 luvun 18-24 §:ään, jossa todistajan kelpoisuudesta sekä vaitiolo-oikeudesta ja -velvollisuudesta on säädetty yksityiskohtaisesti[25]. Tuomioistuimen puheenjohtajan on OK 17 luvun 28 §:n 1 momentin nojalla tarvittaessa viran puolesta tiedusteltava todistajalta sellaisia seikkoja, jotka lain mukaan estävät tekemästä todistajanvalaa taikka oikeuttavat tai velvoittavat todistajan kieltäytymään todistamasta taikka jotka voivat vaikuttaa todistajan uskottavuuteen. Puheenjohtajan on OK 17 luvun 28 §:n 2 momentin ja 31 §:n nojalla tarvittaessa viran puolesta informoitava todistajaa vaitiolo-oikeutta ja -velvollisuutta koskevien säännösten sisällöstä sekä muistutettava häntä totuusvelvollisuudesta. Vielä HLL 39 §:n 3 momentissa on viitattu OK 17:33:ään, jonka 5 momentin mukaan tuomioistuimen tulee evätä ilmeisesti asiaan kuulumattomat taikka eksyttävät tai muuten sopimattomat kysymykset. Mikäli tuomioistuin olennaisella tavalla rikkoo säännöksiä, jotka kieltävät vastaanottamasta todisteita, on kyseiset todisteet jätettävä huomioon ottamatta[26]. Tarpeetonta aineistoa voidaan rajoittaa esim. HLL 37 §:n 2 momentin nojalla, jonka mukaan suullista käsittelyä voidaan rajoittaa siten, että se koskee ainoastaan osaa asiasta, asianosaisten käsitysten selvittämistä tai suullisen todistelun vastaanottamista tai muulla vastaavalla tavalla. Myös katselmus voidaan rajoittaa koskemaan vain osaa asiasta.

---

[24] Oikeudenkäymiskaaresta voidaan edelleen johtaa hallintolainkäytössä sovellettavia periaatteita silloin, kun jostakin kysymyksestä ei ole nimenomaisia säännöksiä HLL:ssa. Ruotsissa menetellään vastaavalla tavalla, kun FPL:stä ei voida löytää selkeää ratkaisuohjetta. Ks. HE 217/1995 vp./A 6, s. 79 ja 94 sekä Leidhammar: 1995 s. 20.

[25] Ks. Ryynänen: 2000 s. 36 ja 37.

[26] Ks. Virolainen: 1995 s. 41, Ryynänen: 2000 s. 94 ja KHO 21.11.2000 t:3007, jossa vieraan valtion oikeusapuna antamia tietoja ei olisi tullut käyttää lahjaverotuksessa, kun otettiin huomioon kansainvälisestä oikeusavusta rikosasioissa annetun lain 27 §:n 1 momentti ja kun vieras valtio oli sitoutunut antamaan Suomelle oikeusapua ainoastaan rikosasioissa. Perustetta lahjaverotuksen toimittamiseen ja veronkorotuksen määräämiseen ei rikosasiaan vieraalta valtiolta saatujen tietojen perusteella ollut.

4.1.5. Käyttäytymistä ohjaava ja oikeutta kehittävä funktio sekä kontrolli-, vertailu- ja legitimaatiofunktio

Virallistoimintoisuuden tehtävänä on vaikuttaa ihmisten käyttäytymiseen ja myötävaikuttaa siihen, että materiaaliset verosäännökset lyövät itsensä läpi yhteiskunnassa. Verotusmenettely ja hallintolainkäyttö ovat osa yhteiskunnan valvonta- ja sanktiokoneistoa. Virallisperiaatteen yhtenä tehtävänä on ylläpitää yhteiskuntamoraalia lain noudattamiseksi ja ehkäistä oikeusriitojen syntymistä (preventiivinen funktio). Tällöin ihmiset tuntevat veronormien noudattamisen velvollisuudekseen. Mielestäni verotusmenettelyssä ja veroprosessissa yleinen ohjausfunktio on kuitenkin vähemmän tärkeä kuin se, millaiseksi yksittäistapauksen ratkaisu muodostuu. Kun pääpaino pannaan yksittäisille ratkaisuille, on prosessinormien muotoilun lähtökohtana aineellinen totuus. Jos halutaan korostaa ensisijaisesti hallinnon tai hallintolainkäytön ohjausfunktiota, on prosessinormeja säädettäessä painotettava prosessin ennustettavuutta ja johdonmukaisuutta. Myös puutteelliseen selvitykseen perustuva ratkaisu voi nimittäin eräin edellytyksin edistää materiaalisten oikeusnormien toteutumista[27].

Yhteiskunta on nykyisin jatkuvassa muutostilassa. Lainsäädäntö laahaa yleensä yhteiskunnallisten muutosten perässä. Tämä edellyttää joustavien oikeusnormien säätämistä. Tuomioistuimet joutuvat lakeja tulkitessaan kehittämään oikeutta. Virallistoimintoisuuskin saa lopullisen sisältönsä vasta ratkaisukäytännössä. Tällöin voimme puhua lainkäytön oikeutta kehittävästä funktiosta, minkä merkitys on ilmeisesti lisääntymässä[28].

Verotusmenettelyssä ulkopuolisilta saatavien veroilmoitusten pääasiallinen tarkoitus on kontrolloida verovelvolliselta itseltään saatavien tietojen luotettavuutta. Myös hallintolainkäyttöviranomainen joutuu usein viran puolesta tarkistamaan, että asianosaisten sille esittämät seikat vastaavat todellisuutta. Tämän vuoksi virallisperiaatetta sovelletaan usein hallintotuomioistuimissakin kontrollitarkoituksessa.

Verotusmenettelyssä veroviranomaiset kokoavat suuren määrän vertailuaineistoa esim. arvioverotusten tueksi. Tällä tulevaisuuteen tähtäävällä vertailutehtävällä ei ole hallintolainkäytössä yhtä suurta merkitystä, koska näyttövelvollisuus tämän tyyppisissä asioissa kuuluu säännönmukaisesti veroviranomaisille. Hallintolainkäytössäkään vertailevan aineiston hankkiminen ja arkistointi ei kuitenkaan ole mitenkään poikkeuksellista.

Tuloverotus edellyttää tietynasteista viranomaisaktiivisuutta. Hallinto- ja lainkäyttötoimintaa tarkkailevat paitsi asianosaiset myös yleisö. Viranomaisten tehtävänä on verolainsäädäntöä soveltaen kohdentaa tuloverotus oikeudenmukaisella

---

[27] Ks. Aarnio: 1989 s. 64 ja 65, Jonkka: 1991 s. 174 ja 180, Lappalainen: 1995 s. 5 ja 6, Virolainen: 1995 s. 18 ja 82–90, Jokela: 1996 s. 19 sekä Leppänen: 1998 s. 35 ja 36.
[28] Ks. Virolainen: 1995 s. 90–97, Gunnarsson: 1995 s. 39 ja Dworkin: 1997 s. 64–68.

tavalla ja antaa oikeussuojaa sitä tarvitseville. Samalla viranomaistoiminta on koettava puolueettomaksi. Sopivasti mitoitettu virallisperiaate on omiaan lisäämään asianosaisten ja yleisön luottamusta viranomaisten toimintaa kohtaan[29].

4.2. OIKEUDELLISET PERIAATTEET

HLL 33 §:n 2 momentin mukaan valitusviranomaisen on hankittava viran puolesta selvitystä siinä laajuudessa, kuin käsittelyn tasapuolisuus, oikeudenmukaisuus ja asian laatu sitä vaativat. Oikeussäännön sanamuoto osoittaa, että se jättää soveltajalleen harkintavaltaa. Laissa mainituista kriteereistä etenkin asian laatu voi olla varsin vaikeasti määritettävissä. HLL:n esitöiden mukaan asian laadulla voidaan tarkoittaa esim. juttuun liittyvää julkista intressiä tai ratkaistavan asian erityispiirteitä. On muistettava, että hallinto-oikeudellinen oikeussuojajärjestelmä sisällyttää itseensä kaikki ne oikeudelliset periaatteet, säännöstöt ja järjestelyt, joiden tarkoituksena on turvata oikeaan eli lainmukaiseen ratkaisuun päätyminen hallinnon asiakasta välittömästi koskevassa ns. ulkoisessa hallintoasiassa. Hallinto-oikeudellisessa lainkäyttötoiminnassa vaikuttaa virallisperiaatteen ohella monta muuta oikeussuojaperiaatetta. Oikeustieteellisessä kirjallisuudessa on mielestäni osuvasti kuvattu oikeudellisten periaatteiden absorboivan toisia periaatteita. Useat muut periaatteet täsmentävät virallisperiaatteen soveltamisedellytyksiä. Konkreettisessa lainkäyttötilanteessa periaatteet vaikuttavat usein yhdessä, vaikkakin eri suuntiin ja eri voimakkuudella[30]. Oikeusperiaatteet tuovat arvoja ja tavoitteita lainkäyttötason oikeudelliseen argumentointiin. Periaatteet, jotka eivät vastaa käsityksiämme hallintolainkäyttöprosessin moraalisista tavoitteista ja arvoista, eivät voi olla lainkäyttäjää oikeudellisesti ohjaavia[31].

Säännöksessä ei ole lueteltu viranomaisaktiivisuutta ohjaavia periaatteita tyhjentävästi. Vaihtoehtoisesti voidaan myös ajatella siten, että käsite ”asian laatu” edellyttää ratkaisijan noudattavan useita yleisiä hallinto-oikeudellisia periaatteita. Näin ollen on paikallaan lyhyesti käsitellä asian selvittämistä ohjaavia yleisiä hallinto-oikeudellisia periaatteita, joita ei voida asettaa yleiseen tärkeysjärjestykseen, vaan joiden painoarvo määräytyy tapauskohtaisesti. Oikeussuojaperiaatteet lisäävät asian selvittämistä koskevien väljien normien tulkinnan kontrolloitavuutta[32].

---

[29] Vrt. Laukkanen: 1995 s. 304, Virolainen: 1995 s. 106 ja 107, Gunnarsson: 1995 s. 41 sekä Leppänen: 1998 s. 53.
[30] Ks. Merikoski: 1968 s. 1, Tähti: 1995 s. 68 ja 91, Jokela: 1996 s. 41 sekä Ervo: 1996 s. 93.
[31] Ks. Aarnio: 1989 s. 99, Jonkka: 1991 s. 164 ja 165 sekä Leppänen: 1998 s. 29.
[32] Hallituksen esityksen mukaan hallintolainkäyttölain 33 § on suhteellisen joustava. Hallintolainkäytössä käsitellään monenlaisia asioita, joten kovin yksityiskohtaista säännöstä ei voida laatia. Säännöksessä on ilmaistu lähinnä ne keskeiset periaatteet, joita käytännössä tulee noudattaa. Ks. HE 217/1995 vp./A 6, s. 60, Tähti: 1995 s. 285 ja Dworkin: 1997 s. 36.

Jo hallintomenettelyssä on otettava huomioon oikeusturvatekijät, kuten yleiset oikeussuojaperiaatteet. Hallintolainkäytössä valitusviranomaisen on arvioitava, onko hallintoviranomainen menetellyt oikein. Tämän vuoksi valitusviranomaisen on otettava huomioon samoja oikeusperiaatteita, kuin edellä on hallinto- ja verotusmenettelyn osalta esitetty. Jäljempänä keskityn eräisiin yleisiin oikeussuojaperiaatteisiin, jotka mielestäni keskeisellä tavalla rajoittavat viranomaisen harkintavaltaa asiaa selvitettäessä. Niillä on merkitystä sekä hallinnossa että hallintolainkäytössä. Tässä tarkastelen periaatteita lähinnä lainkäyttöviranomaisen näkökulmasta[33].

4.2.1. Oikeudenmukaisuusperiaate

PL 21 §:n 1 momentin mukaan jokaisella on oikeus saada asiansa käsitellyksi asianmukaisesti ja ilman aiheetonta viivytystä lain mukaan toimivaltaisessa tuomioistuimessa tai muussa viranomaisessa sekä oikeus saada oikeuksiaan ja velvollisuuksiaan koskeva päätös tuomioistuimen tai muun riippumattoman lainkäyttöelimen käsiteltäväksi. Saman pykälän 2 momentin mukaan käsittelyn julkisuus sekä oikeus tulla kuulluksi, saada perusteltu päätös ja hakea muutosta samoin kuin muut oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon takeet turvataan lailla. Julkisen vallan on PL 22 §:n mukaan turvattava perusoikeuksien ja ihmisoikeuksien toteutuminen. PL 21 § asettaa osin tiukempia ja laajemmalle alueelle ulottuvia oikeussuojavaatimuksia kuin sen esikuvana oleva EIS 6 artikla. Tämä tuo PL:n säännöksille itsenäistä merkitystä viranomaistoiminnassa[34].

Vuonna 1995 toteutettu perusoikeusuudistus merkitsee sitä, että asianosaisella on oikeus odottaa, että tuomioistuin takaa hänelle tarvittaessa viranomaisaloitteisesti oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin. Perusoikeussäännökset on otettava huomioon ja perusoikeusmyönteistä laintulkintaa sovellettava siitä huolimatta, että se johtaa toisen asianosaisen etujen kannalta kielteiseen tulokseen ja että oikeudenkäynnin kuluessa ei missään vaiheessa ole viitattu perusoikeussäännösten suoraan sovellettavuuteen tuomioistuimessa. Näin ollen tuomioistuimen on viran puolesta valittava asianosaisen perusoikeussuojaa parhaiten toteuttava tulkintavaihtoehto. Oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin edellytyksiä ei ole lakitekstissä lueteltu tyhjentävästi, vaan niihin kuuluvat mm. oikeus suulliseen käsittelyyn ja oikeus kuulustella tai kuulustuttaa todistajia sekä tarvittaessa oikeus julkisen vallan kustantamaan oikeusapuun. Verovalitusasioissa suullinen käsittely on edelleen melko harvinaista ja verovelvollisilla on vain hyvin rajoitetusti oikeus julkisen vallan kustantamaan oikeusapuun. Virallisperiaatteen keskeinen tehtävä on paikata näitä veroprosessin puutteita. Viranomaisaktiivisuuden määrään voi huomattavastikin vaikuttaa

---

[33] Vrt. Myrsky–Linnakangas: 1996 s. 48 ja 49.
[34] Ks. Savolainen–Teperi: 2000 s. 426, 432–434 ja Kuusikko: 2000 s. 120–122.

se seikka, onko kyseessä julkinen vai yksityinen asianosainen ja käyttääkö yksityinen asianosainen lainoppinutta asiamiestä[35].

HLL 33 §:n 2 momentissa viitataan myös oikeudenmukaisuuden vaatimukseen. Hallituksen esityksen perustelujen mukaan tällä tarkoitetaan sitä, että valitusviranomaisen tulee selvityksen hankkimisessa tasapuolisuuden ohella muutenkin kiinnittää huomiota oikeudenmukaisen lainkäytön toteutumiseen. Tällaisia tekijöitä voivat olla esim. käsittelyn nopeus, kustannukset, suullisuus ja kuuleminen. Tällöin olisi otettava huomioon erityisesti EIS 6 artiklan soveltamiskäytäntö siitä, mitä oikeudenmukaisella prosessilla tarkoitetaan. Hallintolainkäyttölain em. säännöksellä ei kuitenkaan ole tarkoitettu laajentaa tämän sopimuskohdan periaatteiden noudattamista kaikkiin hallintolainkäyttöasioihin[36].

Ihmisoikeussopimuksen tarkoituksena ei ole puuttua sen piiriin kuuluvien maiden prosessijärjestelmien perusrakenteisiin tai luoda ylikansallista prosessuaalista ideaalinormistoa, vaan kyse on lähinnä prosessuaalisten minimivaatimusten asettamisesta. Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännössä ei ole havaittavissa merkkejä, jotka viittaisivat HLL:n ja ihmisoikeussopimuksen ristiriitaan. Nähdäkseni ihmisoikeussopimuksen merkitys on lähinnä siinä, että se painottaa jo ennestään tunnettujen oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin peruselementtien huolellista soveltamista. Ihmisoikeussopimuksella saatetaan tosin perustella pyrkimyksiä vahvistaa kaksiasianosaissuhdetta ja lisätä prosessin välittömyyttä[37].

EIS 6 artiklan 1 kappaleen mukaan jokaisella on oikeus kohtuullisen ajan kuluessa oikeudenmukaiseen ja julkiseen oikeudenkäyntiin laillisesti perustetussa, riippumattomassa ja puolueettomassa tuomioistuimessa silloin, kun päätetään hänen oikeuksistaan ja velvollisuuksistaan tai häntä vastaan nostetusta rikossyytteestä. Ihmisoikeussopimuksen määräykset on otettava huomioon viran puolesta. Verovalitusasioissa ei ole katsottu olevan kysymys artiklassa tarkoitetulla tavalla yksityisoikeudellisesta riidasta. Veronkorotusta tai vastaavaa seuraamusta koskeva asia voi kuitenkin tulla artiklan alaisuuteen sillä perusteella, että se luokitellaan rikosasiaksi. On lisäksi muistettava, että lakia tulisi kaikissa tilanteissa tulkita ihmis- ja perusoikeusmyönteisesti ja että Euroopan ihmisoikeuselinten suuntauksena on ollut EIS 6 artiklan soveltamiskäytännön laajentaminen. Ihmisoikeussopimuksessa tarkoitettu oikeudenmukainen oikeudenkäynti edellyttää tarvittaessa tuomarin aktiivista prosessinjohtoa. Ei riitä, että oikeus toteutuu, vaan tuomioistuimen tulee näkyvästi osoittaa, että se toteutuu. Nämä seikat eivät voi olla vaikuttamatta viranomaisaktiivisuuden määrään myös veroprosessissa[38].

---

[35] Ks. HE 309/1993 vp./A 6, s. 73–75, Laukkanen: 1995 s. 98, Virolainen: 1995 s. 196–199, Kuosma: 1996 s. 49–50, Leppänen: 1996 s. 248, HE 217/1995 vp./A 6, s. 59, Mäenpää: 1997 s. 211 ja 212, Saraviita: 1999 s. 895, Halila: 2000 s.133 ss., HM 16 ja 16 a § (1995/969) sekä perusoikeusuudistuksen valmistelusta Virolainen: 1995 s. 132–134.

[36] HE 217/1995 vp./A 6, s. 59–60.

[37] Ks. Halila: 2000 s. 231, 250, 259, 265, 269 ja 270.

[38] Ks. HE 309/1993 vp./A 6, s. 15 ja 75, Virolainen: 1993 s. 266, Lappalainen: 1995 s. 25 ja 32–34, Laukkanen: 1995 s. 98, Tähti: 1995 s. 416–420, Mäenpää: 1997 s. 325, 451, Kulla: 1999 s. 39 ja 40,

Oikeudenmukaiseen oikeudenkäyntiin (fair trial) kuuluu, että asianosainen on selvillä oikeuksistaan ja on oikeudenkäynnissä mahdollisimman tasa-arvoisessa asemassa vastapuolensa kanssa. EIS 6 ja 13 artikla edellyttävät, että tuomioistuimella on riittävän laaja toimivalta tarvittaessa viran puolesta taata em. edellytysten toteutuminen. Sopimuksen 13 artikla on kuitenkin soveltamisalaltaan 6 artiklaa suppeampi. Oikeuskeinon tehokkuuden kannalta on oikeuskäytännössä kiinnitetty huomiota mm. oikeudenkäynnistä asianosaiselle aiheutuviin kustannuksiin ja niiden korvausjärjestelmään sekä menettelyn yksinkertaisuuteen ja nopeuteen yksityisen kannalta. Säännöksen oikeudenmukaisesta oikeudenkäynnistä on katsottu sisältävän mm. seuraavia vaatimuksia, joita sinänsä voidaan arvioida myös kokonaisuutena: henkilökohtainen läsnäolo ja menettelyn suullisuus, kontradiktorinen menettely, päätöksen perusteleminen, asianosaisjulkisuus, oikeus avustajaan ja maksuttomaan oikeudenkäyntiin sekä oikeus kuulla todistajia ja esittää muukin asian ratkaisun kannalta relevantti näyttö. Eräänlainen yleinen, joskaan ei yksiselitteinen, periaate on equality of arms -vaatimus, joka tarkoittaa, että asianosaisilla on prosessissa tasapuoliset mahdollisuudet esittää asiansa. Oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin periaate sisältyy myös Yhdistyneiden Kansakuntien yleiskokouksen 16 päivänä joulukuuta 1966 hyväksymän kansalaisoikeuksia ja poliittisia oikeuksia koskevan kansainvälisen yleissopimuksen (SopS 8/1976) 14 artiklan 1 kappaleeseen. Tämä sopimus ei ole saanut hallintolainkäytössä samanlaista painoarvoa kuin EIS. Oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimukset koskevat kaikkia lainkäyttövaiheita. Asian arviointiin vaikuttaa kuitenkin esim. se, onko muutosta haettu sekä oikeus- että näyttökysymyksen osalta sekä miten asian käsittely on alemmassa asteessa järjestetty[39].

Oikeudenmukaiselta kannanotolta voidaan modernissa länsimaisessa yhteiskunnassa edellä esitetyn lisäksi odottaa muodollisen lainmukaisuuden ohella asiallisiin perusteisiin nojaavaa järkiperäistä hyväksyttävyyttä. Viranomaisen on päätöksiä tehdessään otettava in casu huomioon paitsi lain säännökset myös yksilöllisen oikeudenmukaisuuden vaatimukset. Yksilöllisen oikeudenmukaisuuden periaate on hyvin vanha ja se ilmenee mm. 8., 9., 10. ja 13. tuomarinohjeesta[40].

Tarukannel–Jukarainen: 1999 s. 41, Savolainen–Teperi: 2000 s. 425, Halila: 2000 s. 196, 204–206, 273–275 sekä seuraavat oikeustapaukset: Delcourt 17.1.1970 A 11, Bönisch 6.5.1985 A 92, Borgers 30.10.1991 A 214 -B, Schouten ja Meldrum 9.12.1994 A 304, Bendenoun 24.2.1994 A 284 ja Frans Vermeulen 20.2.1996:224. Hallintolainkäyttömenettelyn sisällyttämisestä EIS 6 artiklan soveltamisalan piiriin ks. Halila: 2000 s. 170 ss.

[39] Ks. HE 217/1995 vp./A 6, s. 12-16, Mäenpää: 1991(b) s. 308–310, Virolainen: 1995 s. 135–145, Mäenpää: 1996 s. 353 ss., Kuosma: 1996 s. 49–50, Ervo: 1996 s. 36 ss., Pellonpää: 1996 s. 301 ss., Tarukannel–Jukarainen: 1999 s. 39, Halila: 2000 s. 210–214 sekä seuraavat oikeustapaukset, joista ilmenee, että ihmisoikeustuomioistuin on asettanut prosessin kontradiktorisuudelle suuren painoarvon: Ruiz-Mateos 23.6.1993 A 262, etenkin kohdat 61–68; McMichael 24.2.1995 A 307 -B, etenkin kohdat 78–83; sekä Kerojärvi 19.7.1995 A 322, etenkin kohdat 38-43. Equality of arms -periaatteen ja fair trial -käsitteen lanseeraamisesta oikeusjärjestykseemme sekä kansalaisen oikeusturva-ajattelun muotoutumisesta maassamme ks. Tähti: 1995 s. 402 ja 403 sekä Halila: 2000 s. 82–85.

[40] Ks. Kuosma: 1995 s. 198–200 ja 211.

4.2.2. Pyrkiminen aineelliseen totuuteen

Periaate edellyttää, että ratkaisun pohjaksi selvitetään ja asetetaan todelliset olosuhteet. Materiaalinen totuus voidaan nähdä ainakin osittain vastakohtana prosessuaaliselle totuudelle. HLL 33 §:n 1 virke pyrkii yhdistämään nämä kaksi totuuden lajia. Hallintolainkäytössä prosessia on johdettava siten, että aineellinen totuus voidaan saavuttaa. Koska HLL:n tavoitteena on materiaalisen totuuden saavuttaminen, on menettelysäännöksiä tulkittava tämän tavoitteen mukaisesti. Tästä puolestaan seuraa mm. se, ettei valitusasioita voida kovinkaan helposti ratkaista todistustaakan jakoa koskevien normien perusteella. Asianosaisen myöntämisellä ei ole indispositiivisissa asioissa lainkäyttöviranomaista sitovaa vaikutusta[41] .

Vaikka pyrkiminen aineelliseen totuuteen onkin hallinto-oikeudessa johtavana periaatteena, ei sitä kuitenkaan noudateta kaikissa tilanteissa. Poikkeuksena voidaan mainita esim. seuraavat tapaukset: Reformatio in pejus -kielto estää lähtökohtaisesti ratkaisemasta valituksen valittajan vahingoksi, vaikka tosiseikat tätä edellyttäisivätkin[42] . Ylempi valitusviranomainen ei voi kanteenmuutoskiellon vastaisesti ratkaista sellaista uutta vaatimusta, jota ei ole esitetty alemmassa asteessa, vaikka vallitsevat tosiseikat tätä muutoin edellyttäisivätkin. Jälkiverotuksen ja veronoikaisun toimittaminen verovelvollisen vahingoksi edellyttää syy-yhteyttä. Puutteellisen tai virheellisen tiedon sekä liian alhaisen verotuksen välillä on oltava syy-yhteys. Mikäli syy-yhteyttä ei ole, verotuksen lopputulos ei välttämättä ole materiaalisen totuuden mukainen. Valitusviranomainen jättää intressinpuutetilanteissa valituksen tutkimatta, vaikka valittaja selvästi osoittaisikin, että valituksenalainen päätös ei vastaa tosiasioita. Mikäli valitus on jo oikeusvoimaisesti ratkaistu, uuden materiaalista totuutta vastaavan aineiston esittäminen ei johda muutokseen ainakaan tavallisena valitusasiana. Materiaalisen totuuden saavuttamiseksi valittajan on turvauduttava ylimääräiseen muutoksenhakuun myös säännönmukaisen valitusajan umpeuduttua.

4.2.3. Laillisuusperiaate ja muotosidonnaisuuden periaate

Hallinnon lainalaisuuden vaatimus näkyi oikeustieteessä jo Hermansonin luennoissa maamme hallinto-oikeudesta. Tämän jälkeen lainalaisuuden vaatimus kirjattiin HM 92 §:n 1 momenttiin, johon nykyiset käsitykset lainalaisuudesta perustuvat. PL 2 §:n 3 momentin mukaan julkisen vallan käytön tulee perustua lakiin. Kaikessa julkisessa toiminnassa on noudatettava tarkoin lakia. Säännös ilmaisee hallinnon lainalaisuuden periaatteen, jota on noudatettava kaikessa virkatoiminnassa. Viran-

---

[41] Ks. Kauppi: 1950 s. 188–190, Merikoski: 1968 s. 34, HE 217/1995 vp./A 6, s. 58, Ryynänen: 1996 s. 112–114, Ervo: 1996 s. 52 ss. ja OK 17:4.
[42] Ks. Willgren: 1925 s. 422, Hallberg–Ignatius–Kanninen: 1997 s. 327, Tarukannel–Jukarainen: 1999 s. 278 ja KHO 1981 II 592.

omaisten toimivaltuuksien tulee olla laista johdettavissa. Lainalaisuusperiaate on hyvin yleinen ja sillä on varsin keskeinen asema mm. EY-oikeudessa[43]. Termi laillisuusperiaate on siinä suhteessa harhaanjohtava, että lainalaisuus merkitsee oikeusjärjestyksen alaisuutta. Laillisuusperiaate velvoittaa viranomaisen noudattamaan niin aineellisoikeudellisia kuin menettelyäkin koskevia sääntöjä ja periaatteita. Tämän esityksen kannalta keskeisiä ovat verotusmenettelyä ja hallinto-oikeudellista lainkäyttöä ohjaavat säännöt ja periaatteet, jotka velvoittavat viranomaista noudattamaan tiettyjä menettelymuotoja. Viranomainen ei voi tulkinnanvaraisten säännösten pohjalta itse laajentaa toimivaltaansa[44].

Asianosaisella on oikeus vaatia, että hänen asiassaan noudatetaan niitä muotosäännöksiä, joita oikeusjärjestys sisältää. Laillisuusperiaate edellyttää, että verotus perustuu tosiseikkojen eikä oletusten varaan. Erilaiset muotomääräykset lisäävät viranomaistoiminnan ennakoitavuutta, ylläpitävät oikeusvarmuutta ja takaavat hallinnollisesti järkevän ja perinpohjaisen käsittelyn. Muotomääräykset on säädetty hallinnon asiakkaiden suojaksi, vaikka ne on joskus koettu enemmänkin prosessia hankaloittaviksi tekijöiksi. Hallinnon lainalaisuutta heikentää säännösten muodollinen väljentyminen eli ns. joustavat oikeusnormit. Hallinnossa saattaa muutoinkin olla tarvetta luoda legalistisen jäykkään järjestelmään joustavuutta[45].

4.2.4. Harkintavallan rajoitusperiaatteet

Asian selvittämisessä törmätään varsin usein ongelmiin, joissa laillisuus- ja muotosidonnaisuuden periaatetta noudattavalla viranomaisella on valittavanaan useita menettelyvaihtoehtoja, jotka sinänsä eivät ole vastoin lakia. Tällaisissa tilanteissa viranomainen ei saa käyttää harkintavaltaansa väärin, vaan sen päätöksentekoa ohjaavat ja rajoittavat harkintavallan rajoitusperiaatteet. Ensimmäiset merkit har-

---

[43] EY-oikeuden lainalaisuusperiaatteen mukaan yksityiselle oikeussubjektille velvoitteita asettavan tai etuja suovan toimivallan perustan on oltava säädännäisessä oikeudessa. Käytännössä tämä tarkoittaa EY:n primaari- tai sekundaarilainsäädäntöä. EY-oikeutta toimeenpanevien kansallisten hallintoviranomaisten osalta lainalaisuusperiaate voi edellyttää myös säädännäistä toimivaltaperustaa kansallisessa oikeudessa sekä riittävien oikeusturvakeinojen takaamista. Ks. Hermanson:1898 s. 19, 32 ja 33, Ståhlberg: 1909 s. 21, Ståhlberg: 1928 s. 4, Kauppi: 1950 s. 72, Kuopus: 1988 s. 72, 73, 76–78 ja 87, Tähti: 1995 s. 288 ss., Mäenpää: 1995 s. 1396, Mäenpää: 1996 s. 185–187 ja Mäenpää: 1997 s. 85, 86 ja 185. Lainalaisuuden vaatimuksen normityypittelyyn liittyvistä ongelmista ks. Tähti: 1995 s. 114 ja 115.

[44] Ks. Kuopus: 1988 s. 94 ja 95, Tähti: 1995 s. 305, Hallberg: 1996 s. 841, Mäenpää: 1997 s. 55, 56 ja 165 ss. sekä KHO 1978 I 1, jossa VeroH:n menettelyä, jolla rahalaitos velvoitettiin antamaan sen asiakkaita koskevat asiakirjat verotarkastajien käyttöön yksilöimättä velvoitetta VerL 47 ja 48 §:ssä tarkoitetulla tavalla, ei voitu, kun otettiin huomioon HM 92 §:n 1 momentista ilmenevä hallinnon lainalaisuuden periaate, perustaa em. VerL:n säännöksiin.

[45] Ks. Kuopus: 1988 s. 540, Mäenpää: 1997 s. 60–62 ja Ryynänen: 2000 s. 2 ja 13–15. Rikosprosessissa legaliteettiperiaatteen vastavoimana toimii opportuniteettiperiaate, mikä antaa syyttäjälle harkintavaltaa päättää, nostaako hän syytteen vai ei edellytysten muutoin ollessa olemassa. Ks. Jonkka: 1991 s. 194.

kintavallan rajoitusperiaatteiden omaksumisesta Suomen oikeusjärjestykseen ovat havaittavissa jo K.J. Ståhlbergin 1900-luvun alkuvuosikymmenten tuotannosta ja 1930-luvun oikeuskäytännöstä, mutta vasta Veli Merikoski lanseerasi ne lopullisesti suomalaiseen hallintokäytäntöön 1950-luvulla. Yleensä harkintavallan rajoitusperiaatteisiin luetaan kuuluviksi objektiviteetti-, yhdenvertaisuus-, suhteellisuus- ja tarkoitussidonnaisuuden periaate. Niillä on vakiintuneesti katsottu olevan oikeuslähteen asema[46]. Esitysteknisistä syistä käsittelen jäljempänä samassa yhteydessä myös eräitä muita oikeussuojaperiaatteita.

4.2.4.1. Objektiviteetti- ja puolueettomuusperiaate sekä tasapuolisuus

Viranomaisen päätöksenteon ja toiminnan yleensäkin on oltava objektiivisesti perusteltavissa ja puolueetonta. Viranomaisen menettely ei saa perustua epäasiallisiin tai hallintolainkäyttötoiminnalle muuten vieraisiin perusteisiin. Tällaisia vieraita perusteita voivat olla esim. veronsaajien intressien perusteeton suosiminen verovelvollisen kustannuksella ja ystävien suosinta sekä syrjintä[47]. Tuomioistuimen on kaikista ennakkoluuloista vapaana tutkittava kaikkea sille esitettyä selvitystä ja tämän perusteella harkittava, onko esitetty näyttö riittävä. Mikäli tuomioistuin perusteellisen harkinnan jälkeen katsoo oikeaksi hankkia viran puolesta lisäselvitystä, sen on tapahduttava käsittelyn tasapuolisuutta vaarantamatta. Jos tosiseikasto on epäselvä molempien vastakkaisten asianosaisten vahingoksi, lisäselvitystä ei saisi hankkia vain toisen asianosaisen eduksi. Toisaalta käsittelyn tasapuolisuuden vaatimus voi edellyttää sitä, että menettelyssä muuten ilmenevää epätasapainoa on korjattava valitusviranomaisen aktiivisella toiminnalla. Milloin julkinen intressi asiassa on suuri, puolueettomuusperiaate ei saisi estää viran puolesta tapahtuvaa lisäselvitystyötä. Näin on usein laita verovalitusasioissa. Tuomioistuimen on arvioitava, miten pätevästi kukin asianosainen kykenee hoitamaan asiansa. Valitusviranomainen voi käyttää toimivaltuuksiaan esim. viranomaisen vastapuolena ilman lainoppinutta asiamiestä esiintyvän, tiedoiltaan vajavaisen yksityisen asianosaisen aseman vahvistamiseksi. Sen sijaan kynnys käyttää näitä toimivaltuuksia veroasiamiehen aseman vahvistamiseksi on huomattavasti suurempi[48]. Ongelmaksi muodostuu usein, kuinka pitkälle tuomioistuin voi mennä oma-aloitteisessa tiedonhankinnassaan vaarantamatta asemaansa puolueettomana riidanratkaisijana[49]. Ratkaisua ongelmaan on haettava kunkin asian laadusta ja erityispiirteistä[50]. Tuomioistuimen on

---

[46] Ks. Merikoski: 1958 s. 58 ss., Mäenpää: 1997 s. 81 ja 167 sekä Tähti: 1995 s. 1, 9, 199 ja 215 ss. sekä Tähden mainitsemat lukuisat oikeustapaukset.
[47] Mäenpää: 1991 s. 157, Mäenpää: 1997 s. 182 ja Ryynänen: 2000 s. 15 ja 16.
[48] HE 217/1995 vp./A 6, s. 59. Perusoikeusuudistuksen yksi keskeinen tavoite oli lisätä yksilöiden tosiasiallista tasa-arvoa yhteiskunnassa. Tämä tavoite käy nykyisin ilmi PL 21 §:stä. Menettelysäännöksiä on tarvittaessa tulkittava perusoikeusmyönteisesti. Ks. Leppänen: 1996 s. 241–242 ja 246–247 sekä vrt. Laukkanen: 1995 s. 204 ja 205.
[49] Ks. Pärnänen: 1996.
[50] HE 217/1995 vp./A 6, s. 60.

aina otettava puolueettomuusperiaate huomioon lisäselvityksen hankintatavasta päätettäessä. Prosessia on johdettava psykologisesti oikealla otteella, harkitusti, hienotunteisesti sekä oikeita menettelytapoja käyttäen[51] .

4.2.4.2. Suhteellisuus- ja kohtuusperiaate

Suhteellisuusperiaatteen mukaan tapauksissa, joissa viranomainen on oikeutettu tai velvoitettu toimimaan, sen on mitoitettava toimintansa alimmalle sellaiselle tasolle, jolla saadaan aikaan tarvittava vaikutus. Perusoikeusuudistusta valmistelleessa perustuslakivaliokunnan mietinnössä todettiin suhteellisuusperiaatteesta seuraavaa: ”(Perusoikeus)rajoitusten on oltava suhteellisuusvaatimuksen mukaisia. Rajoitusten tulee olla välttämättömiä hyväksyttävän tarkoituksen saavuttamiseksi. Jokin perusoikeuden rajoitus on sallittu ainoastaan, jos tavoite ei ole saavutettavissa perusoikeuteen vähemmän puuttuvin keinoin. Rajoitus ei saa mennä pidemmälle kuin on perusteltua ottaen huomioon rajoituksen taustalla olevan yhteiskunnallisen intressin painavuus suhteessa rajoitettavaan oikeushyvään”[52] [53] . Milloin valituksella on asianosaisten kannalta vain vähäinen merkitys, tuomioistuin voinee pidättäytyä laajoista viran puolesta suoritettavista selvityksistä[54] . Milloin viran puolesta tapahtuva lisäselvityksen hankinta on välttämätöntä, sen tulisi tapahtua asianosaisten ja tuomioistuimen kannalta vähiten vaivaa ja kustannuksia tuottavalla tavalla. Asianosaisilta vaadittavien lisäselvitystoimien on oltava oikeassa suhteessa viranomaisen tiedontarpeeseen. Viranomaisaloitteisessa asian selvittämisessä mahdollisesti määrättävät sanktiot tai pakkotoimet eivät saa ankaruudessaan ylittää sitä, mikä on ehdottomasti välttämätöntä. Tällainen menettely ilmentää hallinnossa noudatettavaa kohtuusperiaatetta[55] . Viranomaisen tulisi kuitenkin muistaa myös parhaan todistusaineiston periaate: Milloin samaa tietolähdettä voidaan hyödyntää useilla eri todistelutavoilla, näistä tulisi valita se vaihtoehto, joka takaa varmimmat todisteet.

---

[51] Virolainen: 1988 s. 444–445.

[52] Ks. Uotila et al: 1989 s. 54, Mäenpää: 1991 s. 157, Mäenpää: 1997 s. 182 ja 183, Ryynänen: 2000 s. 21 ja 22 sekä PeVM 25/1994 vp./HE 309/1993 vp., s. 5.

[53] Suhteellisuusperiaatteella on myös EY-oikeudessa, EY:n jäsenvaltioiden oikeusjärjestyksissä ja Euroopan ihmisoikeussopimuksessa keskeinen merkitys. EY-oikeudessa suhteellisuusperiaatetta sovelletaan arvioitaessa sekä yhteisöoikeudellisen norminantovallan käyttöä että kansallisten viranomaisten toimintaa näiden normien toteuttamisessa. Toissijaisuus- ja suhteellisuusperiaatetta koskeva 3 b artikla lisättiin EY:n perustamissopimukseen Euroopan unionista tehdyllä sopimuksella. Tästä artiklasta on Amsterdamin sopimuksella tullut EY 5 artikla. Suhteellisuusperiaate on EY:n toimielinten osalta yleisellä tasolla kirjattu 5 artiklan 3 kohtaan, joka kuuluu seuraavasti: ”Yhteisön toiminnassa ei saada ylittää sitä, mikä on tarpeen tämän sopimuksen tavoitteiden saavuttamiseksi.” Amsterdamin sopimuksessa EY:n perustamissopimukseen liitettiin toissijaisuus- ja suhteellisuusperiaatteita koskeva oikeudellisesti sitova pöytäkirja N:o 30. Ks. Mäenpää: 1995 s. 1398–1402, Mäenpää: 1996 s. 189–196, Kaila: 1998 s. 698, HE 245/1997 vp./A 6, s. 144–146 sekä Äimä: 1999, joka käsittelee EY-oikeudellisia periaatteita erityisesti vero-oikeuden alalla.

[54] Linnakangas: 1994 s. 394.

[55] Ks. Tähti: 1995 s. 234 ja Ryynänen: 2000 s. 114. Vrt. OK 17:7 ja 8., 9., 19. ja 20. tuomarinohje.

Näytön luotettavuus riippuu siitä, kuinka lyhyt on todisteen ja todistusteeman (todistettava asia) välinen todistusketju[56].

4.2.4.3. Yhdenvertaisuusperiaate ja diskriminointikielto

Yhdenvertaisuusperiaate oli ilmaistu jo HM 5 §:ssä, josta se on siirtynyt PL 6 §:ään. Tämän mukaan ihmiset ovat yhdenvertaisia lain edessä. Hallintomenettelyssä tai -lainkäytössä ketään ei saa ilman hyväksyttävää perustetta asettaa eriarvoiseen asemaan esim. sukupuolen, iän, alkuperän, kielen, uskonnon, vakaumuksen, mielipiteen tai muun henkilöön liittyvän syyn perusteella. Yhdenvertaisuusperiaate sisältää ensinnäkin vaatimuksen siitä, että viranomaisen on käsiteltävä samanlaisia tapauksia samalla tavalla. Yhdenvertaisuusperiaate edellyttää, että verotaakka jakautuu eri verovelvollisten kesken tasapuolisesti. Viranomaisen on selvitettävä kukin yksittäinen asia asianosaisten yhdenvertaisuutta loukkaamatta. Viranomaisen on myös huolehdittava siitä, että asianosaisille annettavat, samaa asiaa koskevat tiedot ovat yhdenmukaisia. Yhdenvertaisuusperiaate ei sinällään estä muuttamasta vakiintunutta käytäntöä, kunhan muutos ei loukkaa asianosaisen luottamuksensuojaa, se on perusteltu ja sitä jatkossa noudatetaan johdonmukaisesti. Yhdenvertaisuusperiaate edellyttää myös, että eri viranomaiset ja virkamiehet keskenään noudattavat yhtäläisiä menettelymuotoja[57].

4.2.4.4. Tarkoitussidonnaisuuden periaate

Tämän periaatteen sisältönä on, että viranomainen ei harkintavaltaa käyttäessään saa ryhtyä edistämään muita tarkoitusperiä kuin niitä, jotka kuuluvat viranomaisen tehtäväpiiriin ja jotka sisältyvät tapaukseen sovellettavan lain tavoitteisiin. Viranomainen ei näin ollen saa käyttää väärin viranomaisasemaansa ja siihen liittyvää julkista valtaa. Tarkoitussidonnaisuuden periaate on omiaan selkeyttämään viranomaisten välisiä toimivalta- ja vastuusuhteita[58]. Lisäselvitystä tulee hankkia vain sitä todella tarvittaessa ja tällöinkin tarkoituksenmukaisin menettelytavoin. Hallin-

---

[56] Ks. Leidhammar: 1995 s. 49, Virolainen: 1995 s. 242 ja 243, Leppänen: 1998 s. 283 ja Ryynänen: 2000 s. 79.

[57] Ks. Kauppi: 1950 s. 271 ja 272, Uotila et al:1989 s. 47–49, LAVO 2/2000 s. 47–50, Aer: 2000 s. 237–240 sekä Ryynänen: 2000 s. 23. Hallintolainkäytön yhdenmukaistaminen on ollut yksi hallintolainkäyttölain valmistelun motiivi. Ks. HE 217/1995 vp./A 6 s. 24. Yhdenvertaisuusperiaate, diskriminointikielto sekä menettelyn yhdenmukaisuus ovat keskeisiä periaatteita myös EY-oikeudessa. Tämä johtuu jo pelkästään siitä, että periaatteet ovat jäsenvaltioiden yleisesti tunnustamia oikeusperiaatteita. Periaatteet käyvät ilmi mm. EY:n perustamissopimuksen 6 artiklasta (josta on muutettuna tullut EY 12 artikla), 40 artiklasta (josta on muutettuna tullut EY 34 artikla) ja 48 artiklasta (josta on muutettuna tullut EY 39 artikla). Tosin käytännössä eri jäsenvaltioiden viranomaisten noudattama käytäntö saattaa poiketa toisista ja samoja normeja saatetaan soveltaa eri tavalla. Ks. Mäenpää: 1995 s. 1397–1398, Mäenpää: 1996 s. 187–189 ja 231–235, Mäenpää: 1997 s. 185 ja 186 sekä vrt. HM 5 § (1995/969).

[58] Uotila et al:1989 s. 51–52.

totuomioistuin ei esimerkiksi saa viran puolesta ryhtyä hankkimaan asian ratkaisun kannalta toisarvoista tosiasiaselvitystä eikä asiaa selvittäessään tarpeettomasti painostaa asianosaisia. Tarkoitussidonnaisuuden periaate on kehittynyt maassamme aluksi oikeuskirjallisuudessa ja myöhemmin oikeuskäytännössä ranskalaisen ja saksalaisen doktriinin pohjalta 1940-luvulta alkaen. Tosin periaate näkyy suhteellisen selvänä jo 1800-luvun lopun oikeustieteellisessä kirjallisuudessa[59].

4.2.5. Kuulemisperiaate

Oikeus tulla kuulluksi on yksi oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin takeista. Periaatteen suuren merkityksen vuoksi sitä on syytä tässä tarkastella vielä erikseen. Asianosaisen kuulemisesta oli jo aikaisemmin säädetty LOL:ssa. KHOL:ssa kuuleminen oli ennen 12.1.1979 annettua lainmuutosta jätetty yleisten prosessioikeudellisten periaatteiden varaan. Kuulemismenettelyä ohjaavan HLL 34 §:n 1 ja 2 momentin säännökset ovat seuraavat: ”Asianosaiselle on ennen asian ratkaisemista varattava tilaisuus antaa selityksensä muiden tekemistä vaatimuksista ja sellaisista selvityksistä, jotka voivat vaikuttaa asian ratkaisuun. Asian saa ratkaista asianosaista kuulematta, jos vaatimus jätetään tutkimatta tai hylätään heti tai jos kuuleminen on muusta syystä ilmeisen tarpeetonta.” Tuloveroprosessissa verovelvollisen kuuleminen tulee usein riittävässä määrin hoidetuksi jo veroviraston hankkiessa valitusvaiheessa VerMenL:n nojalla tarpeellisia vastineita ja vastaselityksiä. HLL:n määräykset täydentävät näitä VerMenL:n säännöksiä[60].

Kontradiktorinen periaate sisältää seuraavaa: asianosaisen oikeuden saada tieto häntä koskevasta asiasta, käsittelyn kulusta (esim. suullisen käsittelyn toimittaminen) ja oikeudenkäyntiaineistosta (knowledge of -vaatimus); oikeuden esittää aineistoa; sekä oikeuden lausua muiden esittämästä aineistosta ja siinä esitetyistä kannanotoista (comment on -vaatimus)[61]. Käsiteltävän aiheen kannalta tärkeä merkitys on sillä, että asianosaista on kuultava sellaisista viranomaisen aloitteesta hankituista lisäselvityksistä sekä viran puolesta huomioon otettavista oikeuskysymyksistä, jotka voivat vaikuttaa asian ratkaisuun. Erityisen tärkeää kuuleminen on sil-

---

[59] Ks. Hermanson: 1898 s. 33, 36 ja 37, Merikoski: 1958 s. 61–65 sekä Kulla: 1999 s. 36.

[60] HLL:ssa asianosaisen antamasta lausunnosta käytetään yleisnimitystä selitys. Kun valittajaa tämän jälkeen vielä kuullaan voidaan puhua vastaselityksestä. LOL:ssa vastaavassa kohdin käytettiin termejä vastine tai selitys sekä vastaselitys ja KHOL:ssa termiä selitys. VerMenL:ssa ovat vakiintuneet termit vastine ja vastaselitys. Ks. Savolainen–Teperi: 2000 s. 414–416, VerMenL 69 §, LOL 14 (1974/1021 ja 1986/41) ja 22 § (1974/1021) sekä KHOL 15 § 1 mom (1979/12). Viimeksi mainitut LOL:n ja KHOL:n kohdat kumottiin HLL:n säätämisen yhteydessä. Vrt. VerMenL 26 § 3 mom ja HMenL 15 §.

[61] Ks. Kuosma: 1996 s. 52 ja Halila: 2000 s. 298–302. EY-oikeudessa velvoite ottaa puolustuksen oikeudet huomioon kuuluu yhteisöoikeuden perustaviin periaatteisiin. Puolustuksen oikeuksiin kuuluvat mm. asianosaisten kuulemisvelvollisuus, asianosaisjulkisuus ja päätösten perusteluvelvollisuus. Oikeus tulla kuulluksi on EY-oikeuden mukaan turvattava myös silloin, kun menettelystä ei ole erikseen säädetty. Ks. Mäenpää: 1996 s. 217, 218 ja 246–252, LAVO 2/2000 s. 123–128 sekä 322/81 NV Nederlandsche Banden Industrie Michelin v. Commission of the European Communities [1983] E.C.R. 3461 etenkin kohta 7.

loin, kun aineisto voi vaikuttaa asianosaisen vahingoksi oikeudenkäynnissä[62]. Asianosaisen kuuleminen antaa viranomaiselle tehokkaan keinon hankkia puuttuva selvitys. Tämän lisäksi kuulemisella voidaan tähdätä asianosaisen toimintamahdollisuuksien parantamiseen (partisipaatiofunktio). Kuulemisvaatimus kattaa kaiken sen materiaalin, joka on oikeudenkäyntiaineistona. Siihen voivat kuulua mm. asianosaisten vaatimukset, selitykset, viranomaisilta hankitut lausunnot sekä asiantuntijalausunnot. Asiakirjojen lisäksi oikeudenkäyntiaineistoon voi kuulua myös esineitä. Jos aineisto ei liity asiaan, siitä ei tarvitse kuulla. Sama koskee asiaan liittyvää uutta aineistoa, jolla ei ole asian selvitettyyn tilaan nähden enää vaikutusta asian ratkaisuun. Asianosainen voi korostaa kuulemisperiaatteen merkitystä siten, että hän varaa itselleen valituskirjassaan tai vastineessaan tilaisuuden lausua kaikesta vastapuolen esittämästä tai viran puolesta hankitusta aineistosta. Kutakin asianosaista on kuultava vain hänen kannaltaan relevantista aineistosta. Jos asiassa on kuultava samasta kysymyksestä useita asianosaisia, kuuleminen on pyrittävä toimittamaan samaan aikaan esim. käyttämällä asiakirjojen jäljennöksiä. On muistettava, että kuulemisvelvollisuus koskee asianosaisia. Veroprosessissa veronsaajia edustaa yleensä asiamies, joten asiassa esitetty uusi aineisto on osoitettava hänelle. Samoin lisäselvityksen esittämisvelvollisuus tulee kuulemisperiaatteen varmistamiseksi osoittaa ensisijaisesti asiamiehelle eikä esim. päätöksen tehneelle verovirastolle.

Asianosaista ei tarvitse kuulla sellaisesta aineistosta, josta hän on saanut tiedon muulla tavalla ja josta hän on voinut esittää näkökantansa valitusviranomaiselle. Toisaalta riittävää ei ole, että asianosainen on voinut lausua jostakin seikasta käsittelyn aikaisemmassa vaiheessa toisessa viranomaisessa, jollei hänellä ole ollut tilaisuutta lausua siitä myös lainkäyttöasteessa. Kuulemisvelvollisuutta ei tällöin poista pelkästään se, että asianosaisella on muutenkin tieto seikasta. Esimerkiksi aikaisemman selityksen puutteellisuus tai epäselvyys voivat muutenkin aiheuttaa tarpeen kuulla asianosaista uudestaan samasta kysymyksestä. Verovalitusasian ratkaisulla saattaa olla vaikutuksia paitsi välittömästi veronsaajien asiamiesten vastapuolena esiintyvän verovelvollisen myös muiden verovelvollisten kannalta. Asianosaiseen, jonka nimissä oikeutta käydään (materiaalinen ja muodollinen asianosainen), on tässä rinnastettava myös sellaiset tahot, joiden etuun, oikeuteen tai velvollisuuteen annettava päätös voi vaikuttaa (materiaalinen, muttei muodollinen asianosainen). Esim. peitellyn osingon tapauksissa korjaus suoritetaan yleensä ennemmin tai myöhemmin sekä yhtiölle että osakkaalle, mutta valituksen kohteena voi sillä kerralla olla vain peitellyn osingon saajan tai antajan verotus. Tällöin veroprosessin alussa on syytä kuulla myös kaikkia materiaalisia asianosaisia. Kun nämä ovat prosessin aluksi saaneet tiedon vireillä olevasta asiasta, voi heidän kuulematta jättä-

[62] Vrt. Virolainen: 1995 s. 215, 217–219, 282 ja 283, Lappalainen: 1995 s. 61–63, Jokela: 1996 s. 45 ja 46 sekä Ervo: 1996 s. 139–143.

misensä prosessin myöhemmässä vaiheessa olla perusteltua tietyn erityiskysymyksen osalta[63].

Jo ennen HLL:a meille oli vakiintunut käytäntö, jonka mukaan KHO ei yleensä kuule asianosaisia ennen valituslupa-asiassa annettavaa hylkäävää päätöstä. HLL:n sanamuodosta selviää, että asianosaista ei tarvitse kuulla niistä vaatimuksista, jotka jätetään välittömästi tutkimatta. Mikäli tutkimatta jättämisen edellytykset ovat epäselvät tai tulkinnanvaraiset, on asianosaista syytä kuulla tutkimisen edellytyksistä. Viranomaisen on tällöin osoitettava asianosaiselle, mikä tutkimatta jättämisen peruste saattaa tulla sovellettavaksi. Kuulemisesta voidaan myös luopua, mikäli valituskirjasta voidaan havaita, että asia on heti hylättävä. Jos hylkääminen perustuu muilta tahoilta saatuun selvitykseen, on valittajaa yleensä kuultava sen johdosta. Kuuleminen voidaan jättää muutoinkin toimittamatta, jos se on ilmeisen tarpeetonta. Tämä voi koskea sellaisia tapauksia, joissa viranomainen havaitsee, että asia tullaan ratkaisemaan asianosaisen kuulemisesta riippumatta tämän eduksi. Edellä esitetyn lisäksi on vielä muistettava, että kuulemisvelvollisuutta tulisi tulkita mieluummin liian laajasti kuin suppeasti ja että hallintolainkäytössä tulisi pyrkiä välttämään ratkaisuja, jotka tulevat asianosaiselle täytenä yllätyksenä[64].

Valitusviranomainen saattaa joutua hankkimaan lisäselvitystä myös välipäätöstä valmistellessaan. Lainkäyttöviranomainen voi esim. joutua päättämään täytäntöönpanon kieltoa koskevasta hakemuksesta tai tietyn todistuskeinon käyttämisestä sekä siihen liittyvistä pakkokeinoista. HLL 34 § ei suoranaisesti koske prosessuaalisia välipäätöksiä, minkä vuoksi asianosaisia ei tarvitse välttämättä erikseen kuulla ennen välipäätöksen antamista. Kuulemisperiaatetta tulisi kuitenkin näissäkin tilanteissa mahdollisuuksien mukaan soveltaa. Suullisessa käsittelyssä läsnä oleville asianosaisille on varattava tilaisuus lausua asiasta ennen mahdollisen välipäätöksen antamista[65].

Hallintolainkäytössä vajaavaltaisen puhevallan käyttäminen on järjestetty samaan tapaan kuin hallintomenettelyssä. Edunvalvojan, huoltajan tai muun laillisen edustajan käyttäessä puhevaltaa on kuultava päämiestä ja päämiehen käyttäessä puhevaltaa edunvalvojaa, huoltajaa tai muuta laillista edustajaa, jos kuuleminen on

---

[63] Sellaisen henkilön, jota ei voida kuulustella todistajana ja joka ei ole muodollinen asianosainen, kutsumiseen, poissaoloon ja kuulusteluun sovelletaan soveltuvin osin niitä säännöksiä, jotka ovat voimassa asianosaisesta. Korvauksen saamiseen sovelletaan puolestaan todistajaa koskevia säännöksiä. Ks. Kurvinen–Sippola: 1989 s. 78, HE 217/1995 vp./A 6 s. 60, 61, 70 ja 71, Mäenpää: 1997 s. 287, Aer: 2000 s. 89, Ryynänen: 2000 s. 65 sekä OK 17 luvun 18 §:n 3 mom (1997/690). Vrt. HMenL 1 § 1 mom sekä KHO 1996 A 9, jossa henkilö, jonka kunnanvaltuusto oli valinnut virkaan, oli asianosainen asiassa, jossa haettiin muutosta valtuuston päätökseen. LO:n olisi näin ollen tullut kuulla häntä asianosaisena. Koska LO kumosi valtuuston päätöksen varaamatta virkaan valitulle tilaisuutta vastineen antamiseen valitusten johdosta, KHO kumosi LO:n päätöksen ja palautti asian LO:lle uudelleen käsiteltäväksi.

[64] Ks. HE 217/1995 vp./A 6, s. 61 ja 62, Nieminen: 1999 s. 124 ja Savolainen–Teperi: 2000 s. 420–422. Ruotsissa kuulematta jättämisen edellytykset on yksilöity laissa tarkemmin kuin Suomessa. Ks. FPL 10, 12 ja 18 §. Yllättävien ratkaisujen kiellosta siviiliprosessissa ks. Laukkanen: 1995 s. 91 ja 281–283.

[65] HE 217/1995 vp./A 6, s. 62.

tarpeen päämiehen edun vuoksi tai asian selvittämiseksi. Säännös voi edellyttää sitä, että sekä vajaavaltainen että laillinen edustaja kutsutaan paikalle suulliseen käsittelyyn. Tuomioistuin voi tarvittaessa viran puolesta määrätä asianosaiselle edunvalvojan oikeudenkäyntiä varten, jos asianosainen on sairauden, henkisen toiminnan häiriintymisen, heikentyneen terveydentilan tai muun vastaavan syyn vuoksi kykenemätön itse valvomaan etuaan oikeudenkäynnissä. Säännösten tarkoituksena on luoda edellytykset sille, että oikeudenkäynti voisi em. tapauksissa päätyä asiallisesti oikeaan lopputulokseen[66].

Hallintoprosessissa ylemmän viranomaisen tehtävänä on valvoa, että kuulemisvelvollisuus on toteutunut asianmukaisesti alemmassa asteessa. Mikäli näin ei ole tapahtunut, voidaan alemman asteen päätös kumota ja asia palauttaa alemmalle viranomaiselle uudelleen käsiteltäväksi. Viranomaisen tulee tarvittaessa kuulla asianosaisia uudelleen menettelyvirheiden välttämiseksi[67]. Kuulemisperiaatteen tärkeyttä osoittaa se, että päätös voidaan HLL 59 §:n nojalla kantelun johdosta poistaa, jos sille, jota asia koskee, ei ole annettu tilaisuutta tulla kuulluksi ja päätös loukkaa hänen oikeuttaan. Kuulemisvirhe voi HLL 63 §:n nojalla johtaa myös päätöksen purkamiseen.

Myös asianosaiselle asetettavaa määräaikaa koskevat HLL:n säännökset vastaavat aikaisempaa oikeuskäytäntöä. HLL 35 §:n mukaan asianosaiselle on varattava kohtuullinen määräaika selityksen antamiseen. Samalla hänelle on ilmoitettava, että asia voidaan ratkaista määräajan jälkeen, vaikka selitystä ei ole annettu. Selityksen saamiseksi ei voida käyttää pakkokeinoja. Näin ollen viranomaisen on asianosaisen näyttövelvollisuus huomioon ottaen arvioitava, mikä merkitys mahdolliselle laiminlyönnille on kulloinkin pantava. Oikeuskäytännössä kohtuullisena määräaikana on pidetty 30 päivää, mistä voidaan tarvittaessa poiketa erityisolosuhteiden mukaan. Määräaika voi olla erityisolosuhteiden mukaan erilainen eri asianosaisten kohdalla. Lainkäyttöviranomainen voi harkintansa mukaan pyynnöstä pidentää asettamaansa määräaikaa. Käytännössä kirjallinen kuuleminen suoritetaan HTiedL:n mukaisia menettelymuotoja noudattaen. Kuulemisen todentaminen ja määräajan kulumisen alkupisteen määrittäminen voivat edellyttää esim. saantitodistusmenettelyn käyttämistä. Jos asianosainen on toimittanut selityksensä hänelle ilmoitetun määräajan jälkeen, mutta ennen päätöksen tekemistä, on se otettava huomioon[68].

---

[66] Ks. HE 146/1998 vp./A 5, s. 81 ja 82 sekä HLL 17–19 a § (1999/446). Vrt. HMenL 16–16 b § (1999/447).

[67] Vrt. KHO 1979 II 100, jossa valittajalta pyydettiin toisen kerran vastaselitystä. Koska lähetteessä ei mainittu, että uutta vastaselitystä pyydettiin toisesta valituksesta, valittajan ei katsottu tulleen asianmukaisesti kuulluksi.

[68] HLL 43 §:n 3 mom:n viimeisen virkkeen mukaan asianosainen voidaan kutsua suulliseen käsittelyyn myös lähettämällä kutsu asianosaiselle postitse tämän tuomioistuimelle ilmoittamaan osoitteeseen. On epäselvää, voidaanko tätä tiedoksiantomenettelyä soveltaa HLL 28 §:ssä tarkoitetussa valituksen täydennysmenettelyssä tai HLL 34 §:ssä tarkoitetussa asianosaisen kuulemismenettelyssä. Ks. HE 217/1995 vp./A 6, s. 62 ja 63, Tarukannel–Jukarainen: 1999 s. 224 sekä Savolainen–Teperi: 2000 s. 422–424. Vrt. LOL 14 § 3 mom (1974/1021).

4.2.6. Julkisuusperiaate

Myös käsittelyn julkisuus on yksi oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimuksista. Käsiteltävän aiheen kannalta julkisuusperiaatteella on merkitystä HLL 34 §:n 3 momentin soveltamisen kannalta, joka koskee mm. viranomaisen aloitteesta hankittua lisäselvitystä. Lainkohdan mukaan rajoituksista asianosaisen oikeuteen saada tieto viranomaisen asiakirjasta, joka ei ole julkinen, säädetään erikseen. Lainkohdassa on viitattu JulkisuusL 11 §:ään[69]. Viimeksi mainitun lainkohdan 1 momentin mukaan valittajalla sekä muulla, jonka etua, oikeutta tai velvollisuutta asia koskee (asianosainen), on oikeus saada asiaa käsittelevältä tai käsitelleeltä viranomaiselta tieto muunkin kuin julkisen asiakirjan sisällöstä, joka voi tai on voinut vaikuttaa hänen asiansa käsittelyyn. Tiedonsaantioikeus ulottuu julkisiin, harkinnanvaraisesti julkisiin ja salassa pidettäviin asiakirjoihin. On huomattava, että asiakirjan ei ole tarvinnut välttämättä vaikuttaa ratkaisun sisältöön, vaan riittää, että asiakirja tosiasiallisesti voi tai on voinut vaikuttaa asian käsittelyyn. Asiakirjalla tarkoitetaan tässä paitsi viranomaiselle annettuja asiakirjoja myös sen itse hankkimia ja laatimia asiakirjoja. Asianosaista kuultaessa tälle on viran puolesta annettava tieto myös muusta kuin julkisesta asiakirjasta, jos asianosaisella on JulkisuusL:n nojalla oikeus saada tieto sellaisesta asiakirjasta. Viranomainen saattaa toisinaan pitää tarpeettomana kuulla asianosaisia viran puolesta hankitun aineiston johdosta. Asianosaisella on kuitenkin nimenomaisesta pyynnöstä yleensä oikeus tutustua kaikkeen viranomaisaloitteisesti hankittuun aineistoon, minkä vuoksi asianosaisjulkisuus on kuulemista laajempi käsite. Asianosaisjulkisuus lisää osapuolten oikeusturvaa ja menettelyn tasapuolisuutta. On kuitenkin huomattava, että asianosaisen oikeus saada tietoonsa muita kuin julkisia asiakirjoja rajoittuu vain asiaa käsittelevän tai käsitelleen viranomaisen määräysvallassa oleviin, asianosaisen asiaa koskeviin asiakirjoihin. Asianosaisella tarkoitetaan paitsi muodollisia asianosaisia myös sellaisia materiaalisia asianosaisia, joiden etua, oikeutta tai velvollisuutta asia koskee. Tulkinta on perusteltu siksi, että materiaalisen asianosaisen on saatava tieto asiaan vaikuttavista seikoista häntä kuultaessa[70].

---

[69] HLL:a säädettäessä viittaus tarkoitti AsiakJulkL 19 §:ää. Asianosaisjulkisuutta koskevat säännökset lisättiin AsiakJulkL:iin osana hallintomenettelyn uudistamista vuonna 1982. JulkisuusL:lla on edeltäjänsä tapaan veroasioissa rajoitettu, erityislainsäädäntöä täydentävä merkitys. Verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta on annettu erillinen laki (1999/1346). Sen 4 §:ssä on asianosaisjulkisuuden osalta viitattu JulkisuusL:iin. Julkisuudesta perusoikeutena on nykyisin säädetty PL 12 §:ssä. Säännös on saman sisältöinen kuin HM 10 § (1995/969). Ks. HE 30/1998 vp./A 1, s. 10, 11, 41 ja 47, LaVM 5/1996 vp./HE 217/1995 vp. 34 §:n osalta, HE 149/1999 vp./A 3, s. 8 ja 22, laki verotustietojen julkisuudesta ja salassapidosta 1 ja 2 § sekä Konstari: 1977 s. 14 ss. ja 313–325, jossa on käsitelty asiakirjajulkisuuden kehitystä sekä asianosaisjulkisuutta ennen vuoden 1982 uudistusta.

[70] Ks. HE 30/1998 vp./A 1, s. 65 ja 66, Kulla: 1999 s. 203–205, Mäenpää: 1999 s. 113 ss., Mäenpää: 2000 s. 336–338 ja Konstari: 1977 s. 325–330, jossa Konstari määrittää oikeussuojan tarpeen keskeiseksi tekijäksi henkilön asianosaisasemaa arvioitaessa. Vrt. AsiakJulkL 19 § 1 mom (1982/601).

Tieto edellä mainitusta asiakirjasta voidaan kuitenkin jättää antamatta asianosaiselle, hänen edustajalleen tai avustajalleen mm. silloin, kun tiedon antaminen on vastoin erittäin tärkeää yleistä tai yksityistä etua, kun tieto ilmenee poliisitutkinnassa esitetystä tai laaditusta tutkinta-aineistoon sisältyvästä asiakirjasta ja tiedon antaminen haittaa poliisin keskeneräistä selvitystyötä tai kun viranomainen on oikeudenkäynnin osapuolena oikeudenkäyntiin valmistautumista varten laatinut tai hankkinut asiakirjan ja tiedon antaminen on vastoin julkisyhteisön etua oikeudenkäynnissä. Lisäksi edellytetään, ettei asiakirja kuulu riita- tai rikosasian oikeudenkäyntiaineistoon. Edellä mainitut asianosaisjulkisuuden rajoitukset eivät siten koske riita- ja rikosasian oikeudenkäyntiaineistoa. Verovalitusasioissakin asianosaisjulkisuudesta poikkeaminen on hyvin harvinaista ja edellyttää aina tapauskohtaista harkintaa. Yleensä nämä tapaukset koskevat sellaisia tilanteita, joissa veroasiamies on kesken rikostutkinnan hankkinut tutkintaan liittyviä tietoja tai joissa kyse on vertailuarvion toimittamisesta tai ammatti- tai liikesalaisuuden suojaamisesta. Kun asianosaisjulkisuus toteutuu asianosaisen pyynnöstä, viranomaisen on lähtökohtaisesti ilmoitettava asianosaiselle kaikki asiaan mahdollisesti vaikuttavat asiakirjat ja tiedot. Asianosaisjulkisuudesta poikettaessa on muistettava, että viranomaisten on toiminnassaan huolehdittava siitä, ettei tietojen saamista rajoiteta ilman asiallista ja laissa säädettyä perustetta eikä enempää, kuin suojattavan edun vuoksi on tarpeellista. Viranomaisen on lisäksi kohdeltava tiedon pyytäjiä tasapuolisesti. Harkinnassa voidaan muun ohella kiinnittää huomiota EIS 6 artiklan vaatimuksiin sekä lainsäädännön perusoikeusmyönteiseen tulkintatapaan, mitkä puoltavat hallintolainkäytön rinnastamista asianosaisjulkisuuden osalta mahdollisimman pitkälti riita- ja rikosprosessiin[71] [72].

Asianosaisjulkisuus ei koske dokumentteja, jotka jäävät JulkisuusL:n asiakirjamääritelmän ulkopuolelle. Viranomaisen asiakirjana ei esim. pidetä viranomaisen palveluksessa olevan tai viranomaisen toimeksiannosta toimivan laatimia muistiinpanoja taikka sellaisia luonnoksia, joita laatija ei ole vielä antanut esittelyä tai muuta asian käsittelyä varten. Asianosaisjulkisuus ei hallintolainkäytössä koske myöskään esittelymuistiota, ratkaisuehdotusta eikä niihin verrattavaa muuta asian

---

[71] Ks. HE 217/1995 vp./A 6, s. 62, HE 30/1998 vp./A 1, s. 12, 66–69, 75 ja 76, JulkisuusL 11 § 2 ja 3 mom, 17 § ja 24 § 19 ja 20 kohta, Mäenpää: 1999 s. 124 ss., Kulla: 1999 s. 205–209, Mäenpää: 2000 s. 329–331 ja 338–340 sekä Kymen LO:n ratkaisu 22.10.1998 nro 541, jossa verovirasto velvoitettiin luovuttamaan verovelvolliselle kopio ilmiantokirjeestä, joka oli johtanut verotarkastuksen toimittamiseen. Päätöstään lääninoikeus perusteli sillä, että asiakirja oli vaikuttanut tai ainakin voinut vaikuttaa asian käsittelyyn. Tieto ilmiantokirjeen sisällöstä voidaan jättää antamatta, jos tiedon antaminen on vastoin erittäin tärkeää yleistä tai yksityistä etua. Vrt. AsiakJulkL 19 § 2 mom ja 3 mom 1 kohta (1982/601), HE 149/1999 vp./A 3, s. 22 ja KHO 13.1.1992 t:44, jonka mukaan tieto tietosuojavaltuutetulle jätetyn selvityspyynnön allekirjoittajasta oli pidettävä salassa asianosaiselta, jonka toimintaa selvityspyyntö koski.

[72] Jos virkamies tai muu henkilö kieltäytyy antamasta pyydettyä tietoa, hänen on ilmoitettava tiedon pyytäjälle kieltäytymisen syy sekä mm. annettava tieto siitä, että asia voidaan saattaa viranomaisen ratkaistavaksi. AsiakJulkL:ssa vastaavasta neuvontavelvollisuudesta ei ollut säädetty. Ks. HE 30/1998 vp./A 1, s. 71 ja JulkisuusL 14 § 3 mom.

valmistelua varten viranomaisen toimesta laadittua asiakirjaa, ennen kuin asian käsittely on kysymyksessä olevassa viranomaisessa päättynyt. OK 1:7:ssä tarkoitetun tuomioistuimen neuvottelusalaisuuden piiriin kuuluvista seikoista voidaan antaa tieto asianosaisille vain viranomaisen luvalla. Oikeuskäytännön mukaan esittelymuistion esittelijän osa ja ratkaisuehdotus sisältävät neuvottelusalaisuuden piiriin kuuluvia tietoja. Asianosaisjulkisuuden perusteella voidaan joutua luovuttamaan salassa pidettävistä asiakirjoista tietoja, jotka koskevat muita henkilöitä kuin tiedonsaantiin oikeutettua asianosaista. Tämän vuoksi asianosaiselle, hänen edustajalleen tai avustajalleen on säädetty salassapitovelvollisuus, joka on väärinkäytösten varalta sanktioitu[73].

4.2.7. Toissijaisuusperiaate

Hallintoprosessi rakentuu lähtökohtaisesti asianosaisten aloitteellisuuden varaan. Valittajan on esitettävä valituskirjassaan vaatimuksensa sekä niiden perusteet. Vastapuolen on häntä kuultaessa esitettävä ne perusteet, joiden nojalla valittajan vaatimus tulisi hylätä tai jättää tutkimatta. Tuloverotuksen osalta vastine- ja lausuntomenettelystä on säädetty VerMenL 69 §:ssä. Tämän mukaan myös päätöksen tehneen hallintoviranomaisen aktiivisuudella on huomattava osansa, koska veroviraston on hankittava tarvittavat vastineet ja vastaselitykset sekä liitettävä asiakirjoihin oma lausuntonsa valituksesta. Kuulemis-, vastine- ja lausuntomenettelyn tarkoituksena on saada asianosaisten välille syntymään vuoropuhelu, joka ohjaa asianosaisia hankkimaan ratkaisun kannalta relevantin selvityksen. Asianosaisaloitteinen selvityksen hankinta onkin ensisijainen asian selvitysmuoto viranomaisaloitteiseen asian selvittämiseen verrattuna. Vasta, jos tavanomainen kirjelmien vaihto ei tuo riittävää selvitystä asiaan, hallintolainkäyttöviranomaisen on omatoimisesti jatkettava selvittämistä. Ensisijainen menettelytapa on tällöin se, että viranomainen osoittaa asianosaiselle, mitä lisäselvitystä asiassa tulisi esittää. Tämä voi tapahtua esim. siten, että viranomainen täsmentää huomautuksin ja kyselyin asianosaisen vaatimuksia. Tuomioistuimen tulisi pyrkiä siihen, että se osoittaa yksityisen asianosaisen esittämään lähinnä sellaista selvitystä, jonka voidaan olettaa tukevan hänen vaatimuksiaan. Käsittelyn tasapuolisuus, oikeudenmukaisuus ja asian laatu saattavat toisinaan edellyttää, että viranomaisen on suoraan itse hankittava puuttuva lisäselvitys[74].

---

[73] Ks. Konstari: 1977 s. 174–182 ja 317–319, Mäenpää: 1999 s. 114 ja 133, Mäenpää: 2000 s. 333–335, Aer: 2000 s. 197 ja 198, HE 30/1998 vp./A 1, s. 67–69, JulkisuusL 5 § 3 mom, 11 § 2 mom 3 kohta ja 3 mom, 23 ja 35 §, KHO 1985 I 2 sekä KHO 1986 II 5 (äänestys). Vrt. AsiakJulkL 19 § 3 mom 2 kohta ja 4 mom.

[74] Ks. HE 217/1995 vp./A 6, s. 58 ja 59 ja Rihto: 1998 s. 479.

4.2.8. Palveluperiaate ja hyvä hallintotapa

Nykyaikainen yhteiskunta edellyttää, että myös hallintolainkäyttö on järjestettävä tavallisia hallinnon asiakkaita silmällä pitäen. Palvelumyönteinen menettely lisää mahdollisuuksia päästä lainmukaiseen ja sisällöltään oikeaan ratkaisuun. Palveluperiaate täydentää muotosidonnaisuuden periaatetta siten, että muodollisten virheiden ei anneta johtaa oikeudenmenetykseen. Valittajalle on tarvittaessa varattava tilaisuus täydentää valitustaan[75]. Palveluperiaate liittyy läheisesti yhteen myös edellä käsitellyn virallisperiaatteen informatiivisen funktion kanssa. Neuvonta voi koskea mm. asian muodollisia vaatimuksia, viranomaisessa noudatettavaa käytäntöä ja tarvittavan lisäselvityksen hankkimista. Palveluperiaatetta ilmentää myös mm. asian siirtäminen oikealle viranomaiselle, tulkitsemisapu sekä itseoikaisumenettely. Palveluperiaatteen soveltamisen laajuutta yksittäistapauksessa on arvioitava sen perusteella, millaiset tosiasialliset valmiudet yksittäisellä asianosaisella on itse selviytyä asiansa hoitamisesta. Viranomainen ei voi asettaa yksityiselle kansalaiselle kohtuuttoman laajaa selvitysvelvollisuutta[76]. Palveluperiaatteen toteuttamisella ei kuitenkaan voida vaarantaa käsittelyn tasapuolisuutta eikä tuomioistuimen asemaa puolueettomana riidanratkaisijana.

Tuomioistuimien yhteydet muihin viranomaisiin on nykyisin hyvin järjestetty. Lainkäyttöviranomaisilla on lisäksi käytössään useita sähköiseen tiedonsiirtoon perustuvia rekistereitä, joista tietoa voidaan saada vähällä vaivalla ja nopeasti. Joskus asianosaisaloitteinen lisäselvityksen hankinta voi tuottaa yksityiselle asianosaiselle kohtuutonta vaivaa ja rahanmenoa sekä kohtuuttomasti hidastaa lainkäyttömenettelyä. Saman lisäselvityksen hankinta voi viranomaiselta sujua helposti ja pienin kustannuksin. Vaikka asian selvittämisvelvollisuus periaatteessa kuuluisikin asianosaisille, voi hallintotuomioistuin palveluperiaatteen mukaisesti hankkia puuttuvan selvityksen viran puolesta. Olen jo edellä luetellut useita hyvän hallintotavan elementtejä. Tässä on vielä erikseen mainittava virastossa asioivien kansalaisten asiallinen ja oikeudenmukainen kohtelu, neuvonta sekä palvelun joutuisuus ja tehokkuus, jotka myös ilmentävät hyvää hallintotapaa[77].

---

[75] Kuusikon käsityksen mukaan palveluperiaatetta voidaan pitää julkisen hallinnon lainalaisuusvaatimuksen sosiaalisena ulottuvuutena. Ks. HLL 28 §, Merikoski: 1968 s. 41, Savolainen–Teperi: 2000 s. 29 ja Kuusikko: 2000 s. 95 ja 151.

[76] Ks. Mäenpää: 1997 s. 238, Kulla: 1999 s. 29 ja Kuusikko: 2000 s. 156–158 ja 181.

[77] Hyvän hallintotavan periaate tunnustetaan myös EY-oikeudessa sekä useiden eri maiden oikeuskirjallisuudessa. Amsterdamin sopimuksen voimaantulo korostaa velvollisuutta noudattaa perus- ja ihmisoikeuksia sekä hyvää hallintotapaa. Ks. Tähti: 1995 s. 249–255, 444, Mäenpää: 1997 s. 70, 186, 187, 254 ja 255, Äimä: 1999 s. 502, Savolainen–Teperi: 2000 s. 16, Kuusikko: 2000 s. 6, 100–120, 127–144, 186 ja 187 sekä PL 21 §. Hyvän hallinnon historialliset juuret kytkeytyvät virkamiehen virantoimitusvelvollisuuteen. Ks. Kuusikko: 2000 s. 155 ja 156 sekä valtion virkamieslaki (1994/750) 14 §.

5. Hallintolainkäyttölain selvityskeinoista

5.1. VASTINE- JA LAUSUNTOMENETTELY SEKÄ SEN TÄYDENTÄMINEN

Jo LOL:ssa ja KHOL:ssa oli säännökset viranomaisen lausunnon hankkimisesta. HLL rakentuu tältä osin aikaisempien säännösten ja niiden perusteella syntyneen oikeuskäytännön varaan. HLL 36 §:n 1 momentin mukaan valitusviranomaisen on hankittava lausunto siltä hallintoviranomaiselta, joka on tehnyt asiassa päätöksen, jollei se ole tarpeetonta. VerMenL:n mukaan veroviraston on liitettävä valitusasiakirjoihin oma lausuntonsa valituksesta. Näin ollen HLL:n säännöksiä joudutaan tuloveroprosessissa yleensä soveltamaan vain silloin, kun lausunto on jostain syystä jäänyt kokonaan antamatta tai sitä joudutaan täydentämään. Poikkeukset viranomaisen lausunnon hankkimisvelvollisuudesta on HLL:ssa kirjoitettu jossain määrin väljempään muotoon kuin poikkeukset asianosaisen kuulemisvelvollisuudesta. Useissa tapauksissa näitä määräyksiä voidaan kuitenkin soveltaa samantyyppisin edellytyksin. Siten vaatimuksen tutkimatta jättäminen tai hylkääminen heti voivat olla perusteita luopua lausunnon pyytämisestä tai täydentämisestä. Päätöksen muuttamisen yleisenä edellytyksenä ei ole se, että hallintoviranomainen on voinut lausua kaikesta oikeudenkäyntiaineistosta. Jo aikaisemmin muotoutuneen käytännön mukaisesti KHO ei yleensä pyydä erikseen viranomaisen lausuntoa ennen valituslupa-asiassa annettavaa hylkäävää ratkaisua[78].

HLL 36 §:n 2 momentin nojalla valitusviranomainen voi selvityksen hankkimiseksi pyytää lausunnon myös muulta kuin päätöksen tehneeltä hallintoviranomaiselta. Lausuntopyynnön perustana voi olla viranomaisen erityisasiantuntemus tai tieto vireillä olevaan asiaan liittyvistä seikoista. Valitusviranomainen voi myös pyytää suorittamaan selvityksiä edellyttäen, että niiden suorittaminen kuuluu lausuntoa antavan viranomaisen toimivaltaan. Hallintotuomioistuin voi esim. pyytää rakennustarkastajalta lausunnon kiinteistön arvon määrittämiseksi. Jos valitusviranomainen on poikkeuksellisesti päättänyt hankkia lausunnon tuomioistuimelta tai HLL 1 §:n 2 momentissa tarkoitetulta erityiseltä lainkäyttöviranomaiselta, voi tämä tapahtua vain lain 33 §:n yleissäännöksen nojalla. Yleisessä lainkäyttömenettelyssä asiantuntijaa kuullaan yleensä suullisesti oikeudenkäynnissä. Hallintolainkäytössä viranomaisen lausunnon hankkiminen ja siitä johtuva asianosaisten kuuleminen

[78] Ks. HE 217/1995 vp./A 6, s. 63 ja VerMenL 69 §. Vrt. LOL 15 § 2 mom (1989/242 ja 1996/588) ja KHOL 15 § 1 mom (1979/12). HLL:n säätämisen yhteydessä vain viimeksi mainittu lainkohta kumottiin. Sen sijaan LOL 15 §:n 2 momenttiin tehtiin vain saman lain 14 §:n kumoamisesta johtuva tekninen muutos.

voidaan vanhaan tapaan suorittaa kirjallisesti. Yksityisen asiantuntijan kuulemisesta on HLL:ssa säädetty erikseen. Viranomaiselle on aina asetettava lausunnon antamiseen määräaika. Oikeuskäytännössä on katsottu, että 30 päivän määräaika on normaalitapauksissa riittävä. Asian erityispiirteistä johtuen määräaika voi olla tätä pitempi tai lyhyempi. Lainkäyttöviranomainen voi harkintansa mukaan pyynnöstä pidentää määräaikaa. Jos lausunto on saapunut määräajan päätyttyä, mutta ennen asian ratkaisemista, on se otettava huomioon[79].

5.2. ESITTELIJÄN TAI AVUSTAVAN VIRKAMIEHEN TOIMESTA HANKITTAVA MUU LISÄSELVITYS

Edellä mainittujen vastineiden ja lausuntojen lisäksi asian esittelijän tai avustavan virkamiehen tulee tarvittaessa HLL 33 §:n ja hallinto-oikeusasetuksen 12 §:n (1999/438) nojalla hankkia valitukseen liittyvää asiakirja-aineistoa. Verovalitusasioissa esittelijä joutuu usein hankkimaan verovelvollisen muita verovuosia tai muita verovelvollisia koskevia verotusasiakirjoja. Nykyisin hallintotuomioistuinten käytössä on nykyaikaisia tietorekistereitä, esim. kotipaikkarekisteri, kaupparekisteri ja ajoneuvorekisteri, joista saadaan vaivattomasti tarvittavaa lisäselvitystä. Esittelijän tai avustavan virkamiehen on usein syytä neuvotella lisäselvityksen hankkimisesta ainakin tarkastavan jäsenen kanssa[80].

---

[79] Ks. HE 217/1995 vp./A 6, s. 63–64 ja HLL 36 § 2 ja 3 mom. Vrt. OK 17 luvun asiantuntijaa koskevat säännökset, etenkin 50 §. Viranomainen voi JulkisuusL:n 26 §:ssä säädettyjen yleisten perusteiden nojalla antaa salassa pidettävän tiedon, jos tiedon antamisesta tai oikeudesta tiedon saamiseen säädetään lailla tai se, jonka etujen suojaamiseksi salassapitovelvollisuudesta on säädetty, antaa siihen suostumuksensa. Lisäksi viranomainen voi salassapitosäännösten estämättä antaa tiedon esim. toisen taloudellisesta asemasta taikka liike- tai ammattisalaisuudesta, jos tieto on tarpeen yksityisen tai toisen viranomaisen laissa säädetyn tiedonantovelvollisuuden toteuttamiseksi. Lain 29 §:n mukaan viranomainen voi antaa toiselle viranomaiselle tiedon salassa pidettävästä asiakirjasta mm. silloin, kun tiedon antamisesta tai oikeudesta tiedon saamiseen on laissa säädetty, kun se, jonka etujen suojaamiseksi salassapitovelvollisuudesta on säädetty, antaa siihen suostumuksensa tai kun asiakirja on tarpeen käsiteltäessä viranomaisen päätöksestä tehtyä muutoksenhakua taikka sen toimenpiteestä tehtyä kantelua. Viimeksi mainitun määräyksen tarkoituksena on taata, että asian ratkaisevalla viranomaisella on käytössään samat tiedot kuin ensi asteen viranomaisella. Ks. Kulla: 1999 s. 239–242 ja Mäenpää: 2000 s. 340–342.

[80] Vrt. LOL 15 § 2 mom (1996/588). Nykyisestä esittelymenettelystä ja esittelymuistion laatimisesta ks. Kurvinen–Sippola: 1989 s. 100–103 ja Kulla: 1999 s. 134–137.

5.3. VALITUSVIRANOMAISEN ALOITTEESTA JÄRJESTETTÄVÄ SUULLINEN KÄSITTELY

Meillä ei ollut muotoutunut yhtenäisiä periaatteita siitä, milloin suullinen käsittely oli järjestettävä. Esimerkiksi lääninoikeuksissa toimitettiin vuonna 1993 yhteensä 25 ja vuonna 1994 yhteensä 41 suullista käsittelyä. Useisiin muihin Euroopan valtioihin verrattuna suullisten käsittelyjen määrä oli varsin vähäinen. Muun muassa Ruotsissa ja Saksassa suullisten käsittelyjen osuus oli muodostunut huomattavasti suuremmaksi. HLL 37 §:n 1 momentin mukaan asian selvittämiseksi toimitetaan tarvittaessa suullinen käsittely. Siinä voidaan kuulla asianosaista, päätöksen tehnyttä tai muutakin viranomaista, todistajia ja asiantuntijoita sekä vastaanottaa muuta selvitystä. Säännös ei nimenomaisella tavalla velvoita toimittamaan suullista käsittelyä. Valitusviranomaisen asiana on harkita, järjestetäänkö suullinen käsittely. Tämä ei kuitenkaan merkitse sitä, että valitusviranomainen voisi vapaasti päättää suullisen käsittelyn toimittamisesta. Valitusviranomainen ei ole 37 §:n soveltamisessa sidottu asianosaisen tai muun prosessiin osallisen pyyntöön, mutta tälle on pantava suuri painoarvo. Ennen HLL:a voimassa olleiden LOL 16 §:n 1 momentin (1974/1021) ja KHOL 15 §:n 1 momentin (1979/12) mukaan LO tai KHO saattoi toimittaa suullisen käsittelyn. Uusi säännös on *velvoittavuudessaan tiukempi kuin edeltäjänsä*. Säännöksen mukaan suullinen käsittely tulisi järjestää, kun siitä arvioidaan olevan hyötyä asian selvittämisen kannalta tai kun asian ratkaisemista voidaan jouduttaa toimittamalla suullinen käsittely. Säännöksen tavoitteena on, että suullinen käsittely toimitettaisiin aina, kun se on menettelyn kannalta kokonaisuutena ottaen hyödyllistä. Säännös ei ole muuttanut sitä perusasetelmaa, jonka mukaan hallintolainkäyttömenettely on pääsääntöisesti kirjallista. Asian suullisella käsittelyllä voi olla vain kirjallisesti esitettyä aineistoa täydentävä luonne. Hallintolainkäytössä ei ole siviiliprosessista tuttua suullista keskitettyä pääkäsittelyä. Sen sijaan suullisen valmistavan käsittelyn järjestäminen on mahdollista. HLL:ssa ei ole määräyksiä, jotka estäisivät vaihtamasta tuomioistuimen kokoonpanoa käsittelyn kuluessa. Kokoonpanomuutoksia on luonnollisesti vältettävä. Hallintolainkäytössä ei ole siviiliprosessista tuttua prekluusiota[81]. Hallintolainkäytössä asianosaiset voivat esittää kirjallista selvitystä ja kirjallisia lausumia myös suullisessa käsit-

[81] Prekluusiosäännökset korostavat dispositiivisissa riita-asioissa materiaalisen prosessinjohdon tärkeyttä. Ks. Laukkanen: 1995 s. 199, 221 ja 222, Virolainen: 1995 s. 224 ss., Lappalainen: 1995 s. 72–85, Jokela: 1996 s. 119–121, Leppänen: 1998 s. 279 ss. ja Sarpolahti: 1999 s. 50. Materiaalisen prosessinjohdon ja prekluusion keskinäisen suhteen kannalta mielenkiintoisia ovat tapaukset KKO 1993:89 ja KKO 1999:24. Viimeksi mainitussa tapauksessa käräjäoikeuden olisi pitänyt kyselyoikeuttaan käyttäen selventää kantajien vaatimusten perusteita. Tämän laiminlyöminen merkitsi pätevää perustetta vedota uskotun miehen puuttumiseen vasta hovioikeudessa. Ratkaisu osoittaa, että materiaalisen prosessinjohdon virhe syrjäyttää prekluusion. Ks. Pikkujämsä: 1999 s. 684 ja 685.

telyssä. Sen jälkeen voidaan vielä pyytää esim. viranomaisen kirjallinen lausunto tai asianosaisilta kirjallista lisäselvitystä[82].

EIS:n suora soveltuvuus verovalitusasioihin on varsin rajoitettu, mutta sopimuksen säännöksistä voidaan mielestäni hakea tulkinta-apua myös moniin veroprosessuaalisiin ongelmiin. EIS 6 artikla saattaa asianosaisten vaatimuksista riippumatta edellyttää suullisen käsittelyn järjestämistä. Tällöin valitusviranomaisen on järjestettävä suullinen käsittely HLL 37 §:n 1 momentin nojalla viran puolesta ja samalla otettava huomioon ihmisoikeussopimuksen muutkin oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin vaatimukset[83].

Suullisessa käsittelyssä voidaan kuulla *todistajana* henkilöä, jonka asianosainen tai päätöksen tehnyt hallintoviranomainen nimeää tai jonka kuulemista valitusviranomainen pitää tarpeellisena. Tuloveroprosessissa aloite todistajan kuulemiseksi tulee säännönmukaisesti joko asianosaisilta tai hallintotuomioistuimelta. Aloitteentekijästä riippumatta valitusviranomainen ratkaisee kaikissa tapauksissa, järjestetäänkö suullinen käsittely todistajan kuulemiseksi ja keitä todistajina kuullaan. Mikäli asianosainen on oma-aloitteisesti kutsunut todistajan suulliseen käsittelyyn, lainkäyttöviranomainen yleensä suostuu tämän kuulemiseen. Mahdollinen kielteinen ratkaisu on perusteltava joko päätöksessä tai välipäätöksessä. Kuten jo aiemmin on todettu, ei hallintolainkäyttöön ollut vakiintunut samanlaista kieltoa käyttää todisteina yksityisluonteisia *kirjallisia todistajankertomuksia* kuin yleisessä lainkäyttömenettelyssä. Suullinen todistajanlausunto on kirjallista paljon luotettavampi mm. siksi, koska käsittelyssä läsnä olevalle todistajalle voidaan esittää tarpeelliseksi katsottuja kysymyksiä. EIS 6 artiklaa koskevasta oikeuskäytännöstä voidaan johtaa periaate, jonka mukaan asianosaisella tulisi olla oikeus kuulustuttaa suullisesti henkilöä, jonka antamaan kirjalliseen todistukseen vastapuoli on vedonnut. Muun muassa näistä syistä HLL:iin lisättiin säännös, jonka mukaan todistajaa on pääsääntöisesti kuultava suullisesti, mikäli asiassa vedotaan yksityisluonteiseen kirjalliseen todistajankertomukseen. Tässäkin tapauksessa tuomioistuin viime kädessä päättää suullisesta kuulemisesta, mutta sen on kiinnitettävä erityistä huomiota vastapuolen mahdollisesti esittämään pyyntöön saada kuulustella todistajaa. Suullisen kuulemisen pääperiaatteesta voidaan poiketa, jos kuuleminen on tarpeetonta tai siihen on erityinen este. Kuuleminen voi olla tarpeetonta esim. silloin, kun kertomuksen sisällöstä voidaan päätellä, ettei sillä ole merkitystä todisteena tai kun sama todiste voidaan saada muulla yksinkertaisemmalla ja edullisemmalla tavalla. Kuulemiselle voi olla erityinen este esim. kuultavan heikon terveydentilan tai pit-

---

[82] HLL:n valmistelussa arveltiin, että pääosa suullisista käsittelyistä tultaisiin jatkossakin järjestämään lasten huostaanottoa koskevissa asioissa ja mielenterveysasioissa. Muissa asioissa suullista käsittelyä arvioitiin tarvittavan 5–10 %:ssa tapauksista. HE 217/1995 vp./A 6, s. 11, 23, 26-28, 64 ja 65 sekä Tarukannel–Jukarainen: 1999 s. 50–55 ja 230. Vrt. FPL 9 § 2 mom, joka kuuluu seuraavasti: ”I handläggningen får ingå muntlig förhandling beträffande viss fråga, när det kan antas vara till fördel för utredningen eller främja ett snabbt avgörande av målet.”

[83] Ks. Mäenpää: 1989 s. 296 ja 297 ja Hallberg–Ignatius–Kanninen: 1997 s. 273 ja 274.

kien etäisyyksien vuoksi. Tällöin on kuitenkin otettava huomioon, että kuuleminen voidaan tarvittaessa suorittaa virka-aputeitse. Uusi säännös ei edelleenkään estä ottamasta huomioon yksityisluonteisia kirjallisia todistajankertomuksia. Säännöksellä ei pyritty muuttamaan aikaisemmin vallinnutta oikeuskäytäntöä kovin voimakkaasti. Lainkäyttöviranomaisen on kuitenkin aikaisempaa tarkemmin harkittava suullisen kuulemisen tarpeellisuutta, ennen kuin se ottaa huomioon yksityisluonteisen kirjallisen todistajankertomuksen[84] .

HLL 39 §:n 3 momentissa viitataan todistajan kuulemisen osalta OK 17 luvun18–39 §:ään. OK 17:19:ssä on säädetty tuomarin nimeämisestä todistajaksi. Mikäli tuomioistuimen jäsen tai esittelijä ryhtyy todistajaksi, on hänen samalla luovuttava lainkäyttötehtävistään kyseisessä asiassa. Säännöstä on tulkittu myös siten, ettei lainkäyttöviranomaisen jäsen voi asiaa ratkaistessaan ottaa huomioon sellaisia seikkoja, joista hän on saanut tiedon yksityishenkilönä[85] . Muussa tapauksessa kuulemisperiaate saattaisi vaarantua. Toisaalta OK 17:3:ssä on säädetty, ettei sellaista seikkaa tarvitse näyttää toteen, joka on yleisesti tunnettu tai jonka oikeus viran puolesta tietää. Näiden määräysten välinen rajanveto voi yksittäistapauksissa tuottaa hankaluuksia. Kun todistajaksi nimetty on tuomioistuimessa saapuvilla, on hän OK 17 luvun 26 §:n 1 momentin nojalla velvollinen heti todistamaan. Näin ollen todistajan määrämuotoisella kutsumisella on merkitystä lähinnä todistajan esteettömän poissaolon rangaistavuuden kannalta. OK 17:27:n mukaan oikeudella on valta määrätä, että todistajana kuulusteltavan on, palauttaakseen mieleensä kuulusteltavina olevat seikat, ennen saapumistaan todistamaan tarkastettava mm. hänen saatavinaan olevia asiakirjoja. OK 17 luvun 33 §:n 1–4 momentissa (1997/690) on säädetty todistajan kuulustelujärjestyksestä. Mikäli joku asianosaisista on nimennyt todistajan, voi hän lähtökohtaisesti aloittaa kuulustelun. Mikäli asianosaiset ovat yhdessä nimenneet todistajan tai mikäli tuomioistuin on viran puolesta nimennyt todistajan, aloittaa tuomioistuin lähtökohtaisesti kuulustelun. Tuomioistuimella on kuitenkin aina oikeus päättää muunkinlaisesta kuulemisjärjestyksestä. Mikäli tuomioistuin huolehtii todistajan kutsumisesta, tapahtuu se nykyisin sakon uhalla (välillinen pakkokeino). OK 17 luvun 36 §:n 1 (1997/690) momentin mukaan todistaja tuomitaan asetettuun uhkasakkoon, jos hän jää pois oikeudenkäynnistä ilman laillista estettä tai poistuu luvatta. Tuomioistuin voi myös määrätä todistajan tuotavaksi heti tai myöhemmin järjestettävään oikeudenkäyntiin (välitön pakkokeino). Todistaja voidaan vaihtoehtoisesti määrätä saapumaan korkeamman sakon uhalla jatkokäsittelyyn. OK 17:37:n nojalla oikeus voi uhkasakolla ja, jollei todista-

---

[84] Ks. HE 217/1995 vp./A 6, s. 67 ja 68, Hallberg–Ignatius–Kanninen: 1997 s. 305, Ryynänen: 2000 s. 74–76, HLL 39 § 1 mom sekä seuraavat oikeustapaukset: KHO 1969 II 120; 1977 II 26; KHO 1977 II 619, jossa yksityisluonteinen todistusasiakirja kelpuutettiin perintöverovalitusasiassa tuomion perustaksi; sekä KHO 1981 II 36, jossa KHO palautti kunnallisvalituksen LO:lle suullista käsittelyä ja todistajien kuulustelua varten, koska LO:ssa oli nojauduttu yksityisluonteiseen kirjalliseen kertomukseen, johon olisi tullut kiinnittää huomiota. Vrt. OK 17 luvun 11 §:n 1 mom.

[85] Periaate on syntynyt pandektioikeudessa. Ks. Laukkanen: 1995 s. 48 ja 251–253.

ja ota siitä ojentuakseen, vankeudella pakottaa niskoittelevan todistajan täyttämään velvollisuutensa[86].

Valitusviranomaisen on *kutsuttava suulliseen käsittelyyn* asianosaiset, päätöksen tehneen hallintoviranomaisen edustaja ja ne muut henkilöt, joiden läsnäoloa se pitää tarpeellisena. Tuloverotukseen liittyvissä valitusasioissa veronsaajien etua valvoo tavallisesti veroviraston ja kunnan määräämä veroasiamies. Koska asiassa vallitsee kaksiasianosaissuhde, ei muuta veroviraston edustajaa ole yleensä tarvis kutsua suulliseen käsittelyyn. Tarvittaessa näin voidaan toki menetellä. Mikään ei estä kutsumasta paikalle myös verotuksen oikaisulautakunnan edustajaa. Suullinen käsittely on virallisperiaatteen soveltamisen kannalta siinä suhteessa vaativa selvityskeino, että kaikkien osapuolien tulee alusta lähtien kokea menettely puolueettomaksi. Lainkäyttöviranomainen on voinut rajoittaa suullisen käsittelyn koskemaan vain esim. tiettyä osaa asiasta tai suullisen todistelun vastaanottamista. Tällöin voidaan jättää kutsumatta ne asianosaiset, joiden läsnäolo on käsittelyn rajoituksesta johtuen tarpeetonta. Asianosainen tai hänen laillinen edustajansa kutsutaan suulliseen käsittelyyn uhalla, että poissaolo ei estä asian käsittelyä ja ratkaisemista. Tämä tarkoittaa käytännössä sitä, että asianosainen voi saapua paikalle joko itse tai asiamiehensä edustamana. Valitusviranomainen voi kuitenkin asian selvittämiseksi kutsua asianosaisen saapumaan henkilökohtaisesti suulliseen käsittelyyn. Tällöin häntä voidaan painostaa noudattamaan kutsua asettamalla sakon uhka. Sakon uhkaa voidaan käyttää, kun asianosaisen henkilökohtainen läsnäolo on erityisen tärkeää, kun asia on kiireellinen tai kun voidaan olettaa, että asianosainen ei muutoin saapuisi paikalle. Valitusviranomainen voi suullisessa käsittelyssä omasta aloitteestaankin päättää järjestää uuden suullisen käsittelyn, jossa asianosaista kuullaan henkilökohtaisesti. Asianosaiselle voidaan asettaa sakon uhka vielä tässäkin vaiheessa, vaikka häntä ei ole velvoitettu saapumaan henkilökohtaisesti sakon uhalla ensimmäiseen suulliseen käsittelyyn. Asianosaiselle lähetettävässä kutsussa on syytä tarkasti mainita, onko asianosaisen saavuttava henkilökohtaisesti, vai voiko hän esiintyä myös asiamiehensä välityksellä. Niin ikään on mainittava siitä uhasta, joka voi seurata laiminlyöntitilanteissa[87].

Jos asianosainen tai hänen laillinen edustajansa, joka on sakon uhalla kutsuttu saapumaan suulliseen käsittelyyn henkilökohtaisesti, ei noudata kutsua tai asettaa asiamiehen sijaansa, valitusviranomaisen on, jos se edelleen pitää asianomaisen henkilökohtaista läsnäoloa välttämättömänä, tuomittava uhkasakko maksettavaksi

---

[86] Ks. Hallberg–Ignatius–Kanninen: 1997 s. 283–287 ja 328 sekä hallintolainkäytön ja hallinnon pakkokeinoista Tarukannel–Jukarainen:1999 s. 354–376 sekä Kulla: 1999 s. 163–168.

[87] HLL:n asianosaisen kutsumista koskevat säännökset rakentuvat samoille periaatteille kuin aikaisemmin voimassa olleet LOL 16 §:n 2 momentin ja 21 §:n (1974/1021) sekä KHOL 16 §:n (1979/12) määräykset. Kun henkilöä kuullaan suullisesti, viranomaisen on huolehdittava tulkitsemisesta ja kääntämisestä, jos henkilö ei voi muutoin tulla ymmärretyksi. Ks. HE 217/1995 vp./A 6, s. 73, 74 ja 91, Hallberg–Ignatius–Kanninen: 1997 s. 303, Andersson: 1998(a) s. 102, HLL 43 ja 77 §, PL 17 § sekä OK 32 luku (1999/556). Vrt. HMenL 22 §.

ja asetettava uusi korkeampi sakon uhka. Jos asian käsittelyä päätetään kuitenkin jatkaa varaamatta asianosaiselle enää tilaisuutta osallistua suulliseen käsittelyyn, asetettua uhkasakkoa ei saa tuomita maksettavaksi. Asianosaista ei hallintolainkäyttölain nojalla voi määrätä tuotavaksi suulliseen käsittelyyn. Asiasta voidaan antaa määräyksiä erityislainsäädännössä. Valitusviranomaiseen kutsuttavalle henkilölle toimitettavassa kutsussa on mainittava, että hänen on viipymättä ilmoitettava valitusviranomaiselle mahdollisesta laillisesta esteestä. Mikäli asianosaisen tai hänen laillisen edustajansa poissaolon tiedetään aiheutuvan laillisesta esteestä tai sen voidaan perustellusti olettaa johtuvan siitä, käsittely on peruutettava tai lykättävä ja asianosaiselle on varattava uusi tilaisuus saapua suulliseen käsittelyyn. Asianosaista tai hänen laillista edustajaansa ei tällöin voida tuomita henkilökohtaisen saapumisen noudattamatta jättämisen varalta asetettuun uhkasakkoon. Asian lykkäämiseltä voidaan välttyä, jos tarvittava lisäselvitys onnistutaan saamaan muulla tavalla. Suulliseen käsittelyyn ei silloin ole enää tarvetta[88] .

Käsittelyn välittömyys edellyttää, että todistajan tai totuusvakuutuksen nojalla kuultavan asianosaisen kuulemisen suorittavat valitusviranomaisen jäsenet. Tästä pääsäännöstä on kuitenkin voitava erityisestä syystä poiketa. Näin ollen valitusviranomaiselle on annettu samantyyppinen oikeus *virka-aputeitse tapahtuvaan kuulemiseen* kuin aikaisemmin LOL:ssa ja KHOL:ssa. Tämän mukaan valitusviranomainen voi päättää, että todistajan kuulemisen tai asianosaisen kuulemisen totuusvakuutuksen nojalla toimittaa se hallinto-oikeus tai käräjäoikeus, jossa häntä voidaan soveliaimmin kuulla. Muussa suullisessa kuulemisessa virka-apumenettelyä ei voida käyttää. Esim. asiantuntijaa ei siten voida enää kuulla virka-aputeitse. Virka-apumenettely ei koske myöskään katselmuksen toimittamista eikä asianosaisen muunlaista suullista kuulemista. Lainkohdassa tarkoitettuna erityisenä syynä voi tulla kyseeseen esim. todistajan asuinpaikan pitkä etäisyys valitusviranomaisesta tai todistajan huonokuntoisuus. On kuitenkin muistettava, että valitusviranomainen voi järjestää suullisen käsittelyn toimipaikkansa ulkopuolellakin. Lainkohta koskee myös KHO:ta, mutta se voi järjestää kuulemisen palauttamalla asian hallinto-oikeudelle uudelleen käsiteltäväksi. Virka-aputeitse tapahtuvasta kuulemisesta päättäessään valitusviranomaisen on kiinnitettävä huomiota asianosaisten ja todistajien pyyntöihin. Virka-apua antava tuomioistuin huolehtii todistajien ja asianosaisten kutsumisesta kuulemistilaisuuteen noudattaen samoja HLL:n ja HTiedL:n sääntöjä kuin muussakin suullisessa kuulemisessa. Valitusviranomaisen on kuitenkin ennakolta nimettävä ne henkilöt, jotka kuulemistilaisuuteen on kutsuttava. Valitusviranomaisen on myös ilmoitettava, onko asianosaisten saavuttava kuulemistilaisuuteen henkilökohtaisesti ja onko tällöin asetettava sakon uhka. Virka-apua antavalle tuomioistuimelle on luonnollisesti toimitettava kaikki asian käsittelyssä tarvittava aineisto sekä luettelo todistajalle tai asianosaiselle esitettävistä kysymyk-

[88] Ks. HE 217/1995 vp./A 6, s. 74 ja 75 sekä HLL 44 ja 78 §. Vrt. OK 12:19.

sistä. Kontradiktorisen menettelyn turvaamiseksi asianosaisille on annettu vanhaan tapaan oikeus esittää kuultavalle kysymyksiä. Heillä on myös oikeus lausua käsityksensä kuultavan kertomuksen johdosta[89].

5.4. ASIANTUNTIJAN KUULEMINEN

HLL 40 §:n 1 momentin mukaan valitusviranomainen voi hankkia erityistä asiantuntemusta vaativasta kysymyksestä lausunnon yksityiseltä asiantuntijalta noudattaen soveltuvin osin, mitä OK 17 luvun 46 §:n 2 momentissa, 47 ja 48 sekä 49–52 §:ssä säädetään. Hallintolainkäytössä on asiaryhmiä, joita ratkaistaessa on lainkäyttöviranomaisen kokoonpanossa oltava mukana tietyn erityisalan asiantuntijoita. Näistä asiantuntijoista on säädetty kunkin asiaryhmän osalta erikseen, eikä 40 §:n säännös tarkoita näitä tapauksia. Asiantuntija eroaa todistajasta siinä, että asiantuntijan tehtävänä on selvittää erityisasiantuntemusta vaativia kokemussääntöjä ja todistajan tosiseikkoja. Käytännössä em. erottelukriteeri ei ole yksiselitteinen. Ennen asiantuntijan määräämistä valitusviranomaisen tulisi kuulla asianosaisia. Huomiota on kiinnitettävä myös asianosaisten pyyntöihin asiantuntijan määräämisestä sekä asianosaisten näkemyksiin siitä, kuka olisi määrättävä asiantuntijaksi[90].

Yksityisellä henkilöllä ei ole OK 17 luvun 46 §:n 2 momentin mukaan velvollisuutta ryhtyä asiantuntijaksi. Tähän nähden on ymmärrettävää, ettei asiantuntijaa voida määrätä oikeuteen tuotavaksi tai pakottaa tehtäväänsä vankeudella. Mikäli asiantuntija kuitenkin suostuu tehtäväänsä, oikeus voi OK 17 luvun 48 §:n 2 momentin nojalla uhkasakolla pakottaa niskoittelevan asiantuntijan täyttämään velvollisuutensa. OK 17 luvun 50 §:n 1 momentin mukaan asiantuntijan on annettava tarkka selonteko havaitsemistaan kokemussäännöistä sekä tähän nojautuva perusteltu lausunto hänelle esitetyistä kysymyksistä. Lausunto on laadittava kirjallisesti, jollei tuomioistuin katso olevan syytä sallia, että se annetaan suullisesti. Lausunnon antamiselle asetetaan määräaika. Lainkohdan 2 momentin mukaan asiantuntijaa, joka on antanut lausuntonsa kirjallisena, on kuultava tuomioistuimessa suullisesti, jos asianosainen sitä vaatii, eikä hänen kuulemisensa ole ilmeisesti merkityksetön-

---

[89] Ks. HE 217/1995 vp./A 6, s. 76 ja 77 sekä HLL 48 §. Vrt. HMenL 19 § 2 mom, LOL 17 § (1974/1021), jossa määrättiin mahdollisuudesta kuulla todistajaa tai asiantuntijaa virka-aputeitse sekä KHOL 16a § (1979/12), jossa määrättiin mahdollisuudesta kuulla asianosaista, todistajaa ja asiantuntijaa virka-aputeitse.

[90] Kuulemista koskeva vaatimus sisältyy OK 17 luvun 46 §:n 1 momenttiin, johon HLL 40 §:ssä ei viitata. Kuulemisvelvoite on voimassa yleisen hallinto-oikeudellisen kuulemisperiaatteen perusteella. HLL eroaa OK:sta sikäli, että OK 17:44:n mukaan myös viranomaista tai virkamiestä voidaan kuulla noudattaen asiantuntijatodistelua koskevia säännöksiä. Hallintolainkäytössä kuuleminen toimitetaan tällöin tavallisimmin hankkimalla HLL 36 §:n 2 momentissa tarkoitettu lausunto. Ks. lisäksi HE 217/1995 vp./A 6, s. 71–72 ja Ryynänen: 2000 s. 77, 87 ja 88.

tä, taikka jos tuomioistuin pitää asiantuntijan kuulemista tarpeellisena. Asiantuntijaa voidaan pyytää olemaan läsnä myös katselmuksessa. OK 17 luvun 51 §:n 1 momentissa viitataan mm. saman luvun 33 §:ään, jonka mukaan tuomioistuimella on laaja valta päättää asiantuntijan kuulemisjärjestyksestä. OK 17 luvun 51 §:n 2 momentin mukaan asiantuntijan kirjallisena antama lausunto on, mikäli oikeus ei erityisistä syistä toisin määrää, joko kokonaan tai osaksi luettava. OK 17:52:n mukaan oikeus saa vaatia uuden tutkimuksen tai uuden lausunnon joko samalta tai toiselta asiantuntijalta, jos asiantuntijan lausunto on epäselvä, vaillinainen tai ristiriitainen, eikä puutteellisuutta voida korjata suullisella kuulustelulla[91].

Jos asianosainen nojautuu asiantuntijaan, joka ei ole valitusviranomaisen määräämä, tästä on voimassa, mitä todistajasta säädetään (HLL 40 §:n 2 mom). Tässä tarkoitettu asiantuntija voi olla esim. juridista asiantuntemusta omaava henkilö, joka antaa lausuntonsa laintulkintakysymyksessä. Käytännössä asianosaisen nimeämän asiantuntijan lausunto annetaan valitusviranomaiselle yleensä kirjallisena valituskirjan tai vastineen ohessa. Viranomainen päättää viime kädessä asiantuntijan kuulemisesta suullisesti, mutta sen on kiinnitettävä harkinnassaan erityistä huomiota vastapuolen mahdollisesti esittämään vaatimukseen saada kuulustella asiantuntijaa. Myös tässä tarkoitettuun asiantuntijaan voidaan ilman lain nimenomaista viittaustakin soveltaa edellä mainituissa OK 17:50:ssä ja OK 17 luvun 51 §:n 2 momentissa ilmaistuja periaatteita. Valitusviranomaisella on laaja valtuus määrätä myös asianosaisen nimeämä asiantuntija perustelemaan lausuntonsa. Tässä tarkoitettua asiantuntijaa ei kuitenkaan voida velvoittaa täyttämään tehtäväänsä pakkokeinoin[92].

5.5. KATSELMUS

HLL 41 §:n mukaan asian selvittämiseksi voidaan toimittaa katselmus. Katselmuksesta on soveltuvin osin voimassa, mitä tässä laissa säädetään suullisesta käsittelystä. Katselmus oli jo ennen HLL:a vakiintunut asian selvityskeino. Tuomioistuin voi suorittaa katselmuksen havaintojen tekemiseksi esineestä tai tietystä paikasta. Kat-

---

[91] Mainittakoon, että lainkäyttöviranomainen voi JulkisuusL 26 §:n nojalla antaa asiantuntijalle tiedon salassa pidettävästä asiakirjasta, jos se on välttämätöntä tehtävän suorittamiseksi. Ks. HE 30/1998 vp./A 1, s. 103. Lainkäyttöviranomaisen määräämälle asiantuntijalle maksettavasta palkkiosta on säädetty HLL 50 §:n 1 momentissa.

[92] Ks. HE 217/1995 vp./A 6, s. 71 ja 72, Hallberg-Ignatius-Kanninen:1997 s. 292 ja LAVO 2/94 s. 363 sekä vrt. OK 17:55. HLL:n asiantuntijaa koskevat säännökset eivät ole juurikaan muuttaneet valitusviranomaisen toimesta tapahtuvaa asiantuntijan kuulemisjärjestystä, mutta ne ovat huomattavasti täsmentäneet menettelyä. Vrt. LOL 16 § 1 mom ja 18 § 1 mom (1974/1021) sekä KHOL 15 § 1 mom (1979/12).

selmus edellyttää HLL:n mukaan kaikkien tuomioistuimen jäsenten läsnäoloa[93]. Katselmus on sellaisenaan suullisen käsittelyn erityinen muoto, jossa voidaan noudattaa suullisen käsittelyn menettelytapoja. Suullisen käsittelyn toimittamisesta ei yleensä ole annettava erillistä määräystä. Tämä on kuitenkin tarpeen, jos tarkoituksena on samalla muutenkin kuulla asianosaisia ja todistajia tai ottaa vastaan muuta selvitystä. Toisaalta katselmus voidaan rajoittaa koskemaan vain havaintojen tekemistä katselmuksen kohteesta. Kun valitusviranomainen päättää järjestää katselmuksen omasta aloitteestaan, voidaan HLL 41 §:n tulkinnassa käyttää apuna lain 37 §:n säännöksiä. Vastaavasti asianosaisen pyytäessä katselmusta voidaan harkinnassa käyttää apuna HLL 38 §:n säännöksiä. Tuomioistuimella on periaatteessa oikeus järjestää katselmus asianosaisten ja kolmannen henkilön tahdosta riippumatta. Mikäli asianosainen tai yksityisen oikeushyvän haltija vastustaa katselmuksen toimittamista, tulisi tuomioistuimen tarkkaan harkita, voidaanko tarvittava lisäselvitys hankkia muilla keinoin. Ennen katselmuksen toimittamista tuomioistuimen tulee kuulla em. tahoja. Katselmustapauksissa voidaan noudattaa soveltuvin osin mm. HLL:n kutsua suulliseen käsittelyyn, asianosaisen poissaoloa ja pöytäkirjaamista koskevia säännöksiä. Asianosaiselle on varattava tilaisuus esittää huomautuksensa katselmuksen johdosta. Tämä voi tapahtua paikan päällä tai siten, että poissa olleelle asianosaiselle toimitetaan jäljennös katselmuksesta laaditusta pöytäkirjasta[94].

5.6. ASIAKIRJAN JA ESINEEN ESITTÄMINEN

KHOL:ssa tai LOL:ssa ei ollut erityissäännöksiä asiakirjan ja esineen esittämisestä. HLL 42 §:n mukaan asiakirjan ja esineen esittämisestä valitusviranomaiselle on soveltuvin osin voimassa, mitä OK 17 luvun 11 b-14 §:ssä sekä 15 §:n 2 ja 3 momentissa säädetään kirjallisesta todisteesta ja saman luvun 57 §:n 1 momentissa säädetään esineen tuomisesta oikeuteen katsastettavaksi. Uudet määräykset vastaavat asiallisesti menettelyä, jota jo aikaisemminkin oli voitu noudattaa osana laillista

---

[93] Ks. LaVM 5/1996 vp./HE 217/1995 vp., s. 10, jossa on esitetty vastalause lakivaliokunnan enemmistön kannalle. Vastalauseen mukaan käytännön lainkäytössä esiintyy tilanteita, joissa yhden tai kahden tuomioistuimen jäsenen läsnäolo on tarvittavan selvityksen saamiseksi riittävä. Tästä syystä olisi järkevää mahdollistaa myös katselmusta kevyempi toimitusmuoto, josta voitaisiin käyttää nimitystä tarkastus. Kuten katselmuksessa, myös tarkastuksessa tulisi asian eri osapuolille varata mahdollisuus olla toimituksessa läsnä. HLL:n säätämisen yhteydessä ei kumottu KHOL 15 §:n 2 momenttia (1979/12). Tämän mukaan KHO voi edelleen päättää, että suullisen käsittelyn ja katselmuksen toimittavat tuomioistuimen yksi tai useampi jäsen ja esittelijä. Sen sijaan HLL:n voimaantulon yhteydessä kumottiin LOL 18 § (1974/1021), jonka mukaan lääninoikeus saattoi määrätä yhden tai kaksi jäsentään toimittamaan katselmuksen.

[94] HE 217/1995 vp./A 6, s. 72, Hallberg–Ignatius–Kanninen: 1997 s. 295 ja 296 sekä Tarukannel-Jukarainen: 1999 s. 264–268. Vrt. Tirkkonen: 1977 s. 150–152.

oikeudenkäyntijärjestystä. Tässä tarkoitetuilla selvityskeinoilla ei ole asianosaisten kohdalla suurta merkitystä, koska yhteistyövelvoitteen rikkominen kääntää helposti todistustaakan asianosaisen vahingoksi[95].

OK 17 luvun 12 §:n 1 momentin mukaan jokainen, jolla on asiakirja hallussaan, on velvollinen tuomaan sen oikeuteen, jos voidaan olettaa asiakirjalla olevan merkitystä todisteena. Säännös koskee muitakin kuin asianosaisia ja sitä voidaan tarvittaessa soveltaa viran puolesta. Lainkohdan 2 ja 3 momentissa on tästä pääsäännöstä poiketen useita salassapito-oikeutta ja -velvollisuutta koskevia säännöksiä. Asiakirjasta voidaan tällöinkin OK 17 luvun 11 b:n 2 momentin nojalla vaatia esitettäväksi sellainen ote, johon em. salassapitosäännösten alaista tietoa ei sisälly. OK 17:14:n nojalla asiakirjan haltijaa on kuultava, ennen kuin hänet määrätään tuomaan asiakirja oikeuteen. Kuuleminen voi tapahtua myös suullisesti. Kysymyksen selvittämiseksi voidaan tarvittaessa esittää muitakin todisteita. OK 17 luvun 11b §:n 1 momentin ja 15 §:n 2 momentin mukaan valitusviranomaisella on oikeus vaatia, että asiakirja näytetään sille alkuperäisenä. Yleensä hallintolainkäyttöviranomaiset kelpuuttavat myös oikeaksi todistetun jäljennöksen asiakirjasta. OK 17 luvun 15 §:n 3 momentin mukaan oikeus voi tarvittaessa uhkasakolla velvoittaa sen, jonka on esiintuotava asiakirja, täyttämään velvollisuutensa tai määrätä, että asiakirja on ulosottomiehen toimesta tuotava oikeuteen. Editiomääräyksestä tai uhkasakon asettamisesta ei voi valittaa pääasiaratkaisusta erikseen, mutta uhkasakkoon tuomitsemispäätöksestä tämä on mahdollista[96].

OK:n säännösryhmittelystä poiketen esineen esittämisvelvollisuudesta on HLL:ssa säädetty asiakirjan esittämisvelvollisuutta eikä katselmusta koskevien säännösten yhteydessä. OK 17 luvun 57 §:n 1 momentin mukaan jokainen, jolla on hallussaan esine, joka voidaan tuoda hankaluudetta oikeuteen ja jolla voidaan otaksua olevan merkitystä todisteena asiassa, on velvollinen tuomaan sen katsastettavaksi. Asianosaisen tai muun henkilön kieltäytymisoikeudesta on vastaavasti voimassa, mitä OK 17:24:ssä on säädetty todistajan oikeudesta kieltäytyä todistamasta. Muutoin esineen esittämisen osalta voidaan soveltuvin osin noudattaa edellä mainittuja asiakirjan esittämistä koskevia säännöksiä[97].

Edellä esitetyn jälkeen on kysyttävä, onko HLL:ssa lueteltu viranomaisen käytössä olevat selvityskeinot tyhjentävästi. Näin ei ole asian laita, vaan viranomainen voi HLL 33 §:n yleissäännöksen nojalla tarvittaessa turvautua muunkinlaisiin selvityskeinoihin[98].

---

[95] Vrt. Ryynänen: 2000 s. 109, 110 ja 117.
[96] Ks. Tarukannel–Jukarainen: 1999 s. 273–275 ja 376, Ryynänen: 2000 s. 78, HLL 79 § 3 kohta sekä vrt. OK 17:8 ja 17.
[97] Ks. HE 217/1995 vp./A 6, s. 73 sekä asiakirjan tai esineen tuomisesta aiheutuneiden kustannusten korvaamisesta HLL 50 § 2 mom.
[98] HE 217/1995 vp./A 6, s. 63.

5.7. MITEN HALLINTOLAINKÄYTTÖLAKI ON TEHOSTANUT ASIANOSAISALOITTEISIA SELVITYSKEINOJA

5.7.1. Suullinen käsittely ja katselmus asianosaisen pyynnöstä

Edellä esitetyn perusteella on helppo todeta, että asian selvittäminen on aikaisempaa tukevammin lainkäyttöviranomaisten käsissä. Tämän vastapainoksi HLL on tehostanut myös asianosaisaloitteisia selvityskeinoja. Tärkein uudistus tässä suhteessa koskee suullista käsittelyä asianosaisen pyynnöstä. HLL 37 §:ssä on säädetty edellytyksistä, joiden täyttyessä viranomaisen on aina asianosaisten pyynnöistä riippumatta järjestettävä suullinen käsittely. Näistä edellytyksistä ja viranomaisen harkinnasta riippumatta hallinto-oikeuden on HLL 38 §:n nojalla toimitettava suullinen käsittely, jos yksityinen asianosainen pyytää sitä. Julkisyhteisön edustajan pyyntö suullisen käsittelyn järjestämisestä arvioidaan aina HLL 37 §:n soveltamisen kannalta. Suomen ratifioitua vuonna 1990 EIS:n jouduimme tässä yhteydessä tekemään varauman suullisen käsittelyn toimittamisesta mm. lääninoikeuksissa ja KHO:ssa. HLL:n suullista käsittelyä koskevien säännösten myötä tämä varauma voitiin poistaa[1].

Uusien säännösten tarkoituksena ei ole muuttaa hallintoprosessin pääsääntöisesti kirjallista luonnetta, vaan suullinen käsittely tulee jatkossakin enimmillään täydentämään kirjallista menettelyä. HLL 38 §:n säännöksiä sovellettaessa joudutaan usein hakemaan tulkintaohjeita EIS:n soveltamiskäytännöstä. Määräykset suullisen käsittelyn järjestämisestä asianosaisen pyynnöstä koskevat kuitenkin kaikkia lainkäyttöviranomaisissa käsiteltäviä asiaryhmiä riippumatta siitä, kuuluuko asia EIS:n soveltamisalaan. Myös kaikki oikeuskeinot, kuten valitukset, kantelut ja hallintoriita-asiat, kuuluvat lainkohdan soveltamispiiriin. Käytännön lainkäyttötoiminnassa asianosaisen pyynnöstä tapahtuvaa suullista käsittelyä saattaa tosiasiallisesti rajoittaa se, että EIS koskee vain poikkeustapauksissa veroasioita. Sopimus osoittaa, että prosessin välittömyys on olennainen osa oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä, minkä vuoksi sen säännöksistä tulisi mielestäni mahdollisimman laajasti etsiä tulkintaohjeita myös veroprosessissa. Mikäli EIS:n piiriin kuuluva asia esim. veronkorotuksesta valitettaessa tulee hallintotuomioistuimen käsiteltäväksi, tämä voi joutua järjestämään suullisen käsittelyn HLL 37 §:n yleissäännöksen nojalla asianosaisen pyynnöstä riippumatta[2].

---

[1] Ks. Ryynänen: 2000 s. 73 ja 74 sekä asetukset 1990/439 ja 1996/1067. Vrt. FPL 9 § 3 mom, joka kuuluu seuraavasti: ”I kammarrätt och länsrätt skall muntlig förhandling hållas, om enskild som för talan i målet begär det samt förhandlingen ej är obehövlig och ej heller särskilda skäl talar mot det.”

[2] Ks. HE 217/1995 vp./A 6, s. 65 ja Hallberg–Ignatius–Kanninen: 1997 s. 275. Suullisesta käsittelystä hallintoprosessuaalisena ihmisoikeusvaatimuksena ks. Halila: 2000 s. 240–246.

Ruotsissa verovelvollisella on oikeus vaatia suullista käsittelyä veronkorotusasiassa lääninoikeudessa ja kamarioikeudessa erityissäännöksen perusteella. Ks. taxeringslag (1990:324) 6 kap. 24 § ja Cassne–Diesen–Hammarström–Schauman: 1999 s. 110 ja 111.

Yksityisellä asianosaisella on vastaava oikeus suulliseen käsittelyyn myös KHO:ssa tämän käsitellessä valitusta hallintoviranomaisen päätöksestä. Tällöin asianosaisella ei ole ollut oikeutta suulliseen käsittelyyn alemmassa tuomioistuimessa, koska KHO toimii ensimmäisenä tuomioistuinasteena. Verovalitusasioissa KHO:een valitetaan hallintotuomioistuimen päätöksestä, minkä vuoksi yksityisellä asianosaisella ei ole HLL 38 §:n nojalla oikeutta vaatia KHO:ta järjestämään suullista käsittelyä. Suullista käsittelyä asianosaisen pyynnöstä koskeva HLL:n säännös ei myöskään koske ylimääräistä muutoksenhakua, joka ei kuulu EIS 6 artiklan soveltamispiiriin. Näin ollen verovalitusasioissa KHO:n velvollisuutta järjestää suullinen käsittely on arvioitava HLL 37 §:n pääsäännön mukaan. Tällöin KHO voi joustavasti kiinnittää yksityisen asianosaisen vaatimusten ohella huomiota muihinkin seikkoihin päättäessään suullisen käsittelyn järjestämisestä. Tällaisia muita seikkoja voivat olla esim. asianosaisen mahdollisuus esittää asiansa suullisesti alemmassa asteessa, muiden asianosaisten käsitykset suullisen käsittelyn tarpeellisuudesta, aiemmin esitetyn suullisen todistelun arviointi, riidanalaisen intressin suuruus, tosiseikkojen epäselvyys tai alemmassa viranomaisessa tapahtuneet laiminlyönnit asian selvittämisessä[3] .

HLL:ssa on säädetty useita rajoituksia lainkäyttöviranomaisen velvollisuuteen järjestää suullinen käsittely yksityisen asianosaisen pyynnöstä. Asianosaisen pyytämä suullinen käsittely voidaan jättää toimittamatta ensinnäkin silloin, kun kyseessä oleva vaatimus jätetään tutkimatta tai hylätään heti. Vaatimus, jonka tueksi on vaadittu suullista käsittelyä, voidaan hylätä heti, jos vaatimuksen perusteettomuus voidaan todeta välittömästi ilman tarkempia tutkimuksia. Suullinen käsittely voidaan jättää toimittamatta myös silloin, kun se on asian laadun vuoksi tai muusta syystä ilmeisen tarpeeton. Suullista käsittelyä ei esim. tarvitse toimittaa sellaisen asianosaisen vaatimuksen osalta, joka jo ilman suullista käsittelyäkin hyväksyttäisiin. Toisinaan verovalitusasia voi ratketa pelkästään oikeudellisin perustein, jolloin

---

[3] Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen oikeuskäytännöstä voidaan päätellä, että oikeus suulliseen käsittelyyn ei ole toisessa tuomioistuinasteessa yhtä laaja kuin ensimmäisessä. Asiaa arvioitaessa voidaan ottaa huomioon kansallinen tuomioistuinmenettely kokonaisuutena, muutoksenhakuasteen rooli tässä prosessissa, muutoksenhakutuomioistuimelle osoitetun kiistakysymyksen luonne ja tapauksen erityispiirteet. EIS 6 artiklaa ei esim. sovelleta yleisesti valitusluvan myöntämistä koskevassa kysymyksessä. Ks. HE 217/1995 vp./A 6, s. 15, 65 ja 66, Virolainen: 1995 s. 237, Jokela: 1996 s. 99 ja 100, Hallberg–Ignatius–Kanninen: 1997 s. 275 ja 276, Tarukannel–Jukarainen: 1999 s. 234–236 sekä Helmers, Andersson ja Fejde 29.10.1991 A 212-A, B ja C. Ensiksi mainitussa tapauksessa ihmisoikeustuomioistuin katsoi, että yksityistä rikossyytettä koskevassa asiassa asianomistajalla oli oikeus suulliseen käsittelyyn muutoksenhakuasteessa, koska kiistan osapuolten kansalliselle muutoksenhakutuomioistuimelle toimittamat kirjalliset vastineet olivat sisältäneet ristiriitaisia tietoja tapauksen keskeisistä tosiseikoista. Tästä epäselvyydestä johtui, että voidakseen ratkaista syyllisyyskysymyksen muutoksenhakutuomioistuimen tuli harkita sekä tapauksen tosiasia- että oikeuskysymykset kokonaisuudessaan uudelleen. Kahdessa viimeksi mainitussa tapauksessa valittajia oli jo kuultu rikosasian johdosta suullisesti alioikeudessa eikä muutoksenhakutuomioistuimessa herännyt sellaisia tapausten tosiasia- tai oikeuskysymyksiin liittyviä ongelmia, joita ei voitu ratkaista pelkästään asiakirja-aineiston pohjalta. Näin ollen vaatimus uuden suullisen käsittelyn järjestämisestä muutoksenhakuasteessa torjuttiin.

lisänäytön hankkiminen suullisessa käsittelyssä voi olla ilmeisen tarpeetonta. Asianosaisen vaatimus suullisen käsittelyn järjestämisestä voidaan torjua myös asianosaisen kannalta vähäpätöisissä asioissa sekä tapauksissa, joissa siitä ei asian selvitettyyn tilaan nähden mitä ilmeisimmin tulisi olemaan hyötyä. Epäselvissä tapauksissa valitusviranomaisen tulisi mieluummin järjestää suullinen käsittely kuin kieltäytyä siitä[4].

Jos asianosainen pyytää suullisen käsittelyn toimittamista, hänen on ilmoitettava, minkä vuoksi sen toimittaminen on tarpeen ja mitä selvitystä hän esittäisi suullisessa käsittelyssä. Säännöksen tavoitteena on saada suullista käsittelyä pyytävä asianosainen tarkoin harkitsemaan, onko suullisen käsittelyn toimittamisesta hyötyä asian selvittämisen kannalta. Asianosaisen esiin tuomat perusteet auttavat lainkäyttöviranomaista punnitsemaan suullisen käsittelyn välttämättömyyttä. Lainkäyttöviranomaisen on tarvittaessa täydennysmenettelyä apuna käyttäen selvitettävä asianosaisen pyynnön perustelut[5].

5.7.2. Asianosaisen kuuleminen totuusvakuutuksen nojalla

Asianosaista on voitu jo ennen HLL:a kuulla totuusvakuutuksen nojalla sellaisista seikoista, joilla on erityistä merkitystä ratkaistaessa asiaa. Käytännössä totuusvakuutuksen nojalla kuuleminen on ollut hyvin harvinaista. Asianosaista ei voida kuulla totuusvakuutuksen nojalla, jos samasta asiasta on vireillä rikostutkinta tai rikosoikeudenkäynti[6]. HLL:n säätämisen myötä suullisten käsittelyjen määrä on ilmeisesti vähitellen kasvamassa, minkä vuoksi myös totuusvakuutuksen nojalla tapahtuvan kuulemisen merkitys tullee jonkin verran lisääntymään. Mielestäni tällä todistelukeinolla voisi olla nykyistä laajempi käyttöala sellaisissa tapauksissa, joissa muuta näyttöä ei ole saatavilla. Totuusvakuutuksen nojalla tapahtuvan asianosaisen kuulemisen voi veroasioissa toimittaa vain tuomioistuin. Kuuleminen voi erityisestä syystä tapahtua myös virka-aputeitse. Totuusvakuutuskuuleminen riippuu asianosaisen tahdosta, joten siihen ei tarvitse alistua. Totuusvakuutuksen nojalla kuultavan asianosaisen vaitiolo-oikeudesta ja -velvollisuudesta noudatetaan pitkälti samoja säännöksiä kuin todistajan kohdalla. Pienenä yksityiskohtana on mainittava, että asianosaisen laillista edustajaa voidaan kuulla totuusvakuutuksen nojalla, muttei todistajana[7].

---

[4] Ks. Savolainen–Teperi: 2000 s. 434–436 ja vrt. seuraavat tapaukset: Schuler–Zgraggen 24.6.1993, A 263, jossa ongelmakysymyksen teknisluonteisuus oli erityinen peruste olla toimittamatta suullista käsittelyä; sekä Fischer 26.4.1995, A 312, jossa kaatopaikkaluvan peruuttamista koskevassa asiassa katsottiin olevan oikeus suulliseen käsittelyyn hallintotuomioistuimessa, koska asia oli henkilölle tärkeä ja koska ei ilmennyt erityisiä syitä olla järjestämättä suullista käsittelyä.

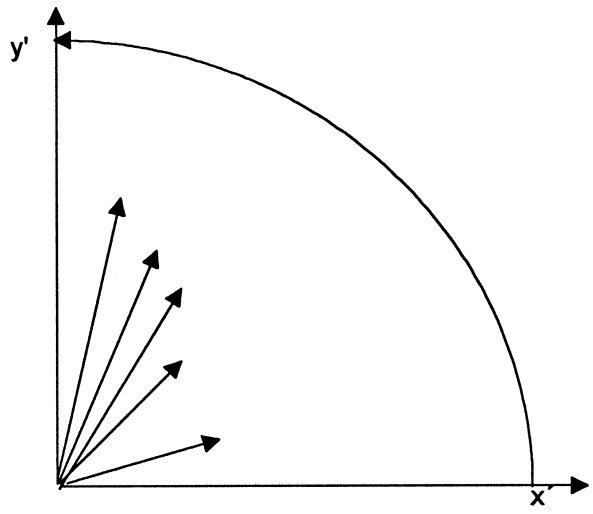
[5] Ks. HE 217/1995 vp./A 6, s. 66 ja 67.

[6] Ks. Merikoski: 1968 s. 387, Ryynänen: 2000 s. 76, VerL (1958/482) 139 §, laki lääninoikeudesta (1955/52) 12 §, lääninoikeuslaki (1974/1021) 16 § 1 mom, KHOL (1918/74) 15 § 1 mom (1979/12) ja KHO 1968 II 587, jossa asia palautettiin LO:lle mm. sillä perusteella, että asiaa ei olisi tullut sen selvittämättömän tilan ja siinä esitettyjen keskenään ristiriitaisten lausumien vuoksi ratkaista kuulematta totuusvakuutuksen nojalla asianosaista.

[7] HLL:ssa ei ole säädetty erikseen OK 17 luvun 61 §:n 1 momentissa tarkoitetusta asianosaisen kuulemisesta todistelutarkoituksessa, koska hallintolainkäytössä asianosaisen kuulemista ei tavalli-

5.8. PÄÄTÖSHARKINTAA HAVAINNOLLISTAVA ESIMERKKI

On tärkeätä tiedostaa oikeudellisen päätösharkinnan vaiheittaisuus. Prosessuaaliset ratkaisut ovat usein luonteeltaan joko/tai -ratkaisuja. Viranomainen päättää esimerkiksi tiettyä selvityskeinoa hyväksi käyttäen hankkia lisänäyttöä tai olla sitä hankkimatta. Lopullista ratkaisua edeltää usein harkintavaihe. Tätä ohjaavat useat eri oikeussuojaperiaatteet, joiden merkitystä ratkaisijan on punnittava. On huomattava, että jäljempänä on kyse nimenomaan periaatteiden yksittäiseen tapaukseen liittyvien konkreettisten eikä yleisen tason abstraktien painoarvojen määrittämisestä. Periaatteet ohjaavat ratkaisunormiin tai täsmentävät ja täydentävät ratkaisunormin soveltamista[8]. Todellisuudessa päätösharkinta ei ilmene numeerisesti. Matemaattisen mallin avulla voidaan kuitenkin havainnollistaa päätösharkinnan vaiheita. Tätä kuvaa seuraava esimerkki:



---

sesti voida jakaa selväpiirteisesti todisteluun ja muihin lausumiin. Oikeuskäytännössä em. kuulemista on pidetty mahdollisena. Ks. Tarukannel–Jukarainen: 1999 s. 259 ja 362–365, HE 217/1995 vp./A 6, s. 68 ja 77, HLL 39 § 2 ja 3 mom sekä tässä viitatut OK 17 luvun 62–65 §. Vrt. HMenL 19 § 2 mom.

[8] Ks. Leppänen: 1998 s. 28 ja 29 sekä Pöyhönen: 1988 s. 64 ja 65. Oikeusperiaatteet ohjaavat harkintatilanteissa ratkaisuvaihtoehtojen valintaa sitä kautta, että ne toimivat eräänlaisina arvostusten oikeudellisina kvalifiointikriteereinä. Periaatteiden punninnassa on samalla kyse arvojen punninnasta. Arvoja tai periaatteita ei voida asettaa yleiseen ja absoluuttiseen tärkeysjärjestykseen (vahva etusijajärjestys). Sen sijaan arvoja ja periaatteita voidaan tietyissä tapaustyypeissä tai yksittäisissä ratkaisutilanteissa vertailla keskenään (heikko etusijajärjestys). Komparatiivinen jaottelu voi tällöin olla niin hienosyinen, että siinä arvioidaan numeerisesti, miten paljon toinen arvo tai periaate on toista tärkeämpi. Jonkka käyttää käsitettä prima facie -painoarvo, millä hän tarkoittaa periaatteen painoarvoa ennen punnintaa ja siis ennen konkreettisen tapauksen sitä mahdollisesti muuttavien perusteiden huomioon ottamista. Ks. Pöyhönen: 1988 s. 25–27 ja Jonkka: 1991 s. 160, 161, 167 ja 249.

Kuvan koordinaatisto esittää puuttuvien tosiseikkojen selvitysvastuun jakautumista asian ratkaisevan viranomaisen ja asianosaisten välillä. Koordinaatiston pisteessä Y' (x=0, y=1) asian ratkaiseva viranomainen selvittää kaikki ratkaisun kannalta relevantit tosiseikat. Pisteessä X' (x=1, y=0) asianosaiset selvittävät kaikki ratkaisun kannalta relevantit tosiseikat. Viimeksi mainittu piste kuvaa alussa esitettyä ideaalitilaa. Ratkaisija pyrkii välttämään päätösten tekemistä epävarmuuden vallitessa[9]. Käyrän X' – Y' pisteet ovat ratkaisijan kannalta optimaalisia, koska kaikki asian ratkaisun kannalta relevantit tosiseikat tulevat selvitetyiksi. Ratkaisevan viranomaisen selvitysvastuun kasvaessa asianosaisten selvitysvastuu pienenee. Sama päättely toimii myös toiseen suuntaan. Käyrän sisäpuoliset pisteet kuvaavat tilanteita, joissa ratkaisun kannalta kaikkia relevantteja tosiseikkoja ei ole kyetty selvittämään. Käyrän ulkopuolisissa pisteissä relevantit tosiseikat tulevat selvitetyiksi, mutta selvitysvastuun jakautuminen ei ole toteutunut optimaalisella tavalla. Tämä johtuu siitä, että asian ratkaiseva viranomainen ja asianosaiset ovat selvittäneet myös päätöksen kannalta tarpeettomia faktoja[10].

Punnintamallista käyvät selvästi ilmi hallinnossa usein esiintyvät yksittäisten periaatteiden vastakkaisuus, eri periaatteiden yhteisvaikutus, periaatteiden painoarvon punninta kussakin ratkaisutilanteessa sekä periaatteiden luonne optimointikäskyinä. Mitä enemmän jokin periaate jätetään täyttämättä tai sitä loukataan, sitä tärkeämpää täytyy toisen periaatteen toteutumisen olla. Yksittäisellä periaatteella ei ole punnintamallissa itsenäistä painoarvoa, vaan eri periaatteiden painoarvot on suhteutettava toisiinsa[11]. Ratkaisijan on useita eri suuntiin vaikuttavia periaatteita eri tavoin punniten oikeudellisten ja tosiasiallisten mahdollisuuksien mukaan mahdollisimman suuressa määrin pyrittävä optimaaliseen tulokseen eli käyrälle X' - Y'. On kuitenkin muistettava, että punnintavaihe antaa vain viitteitä oikeasta ratkaisusta. Ratkaisuprosessin aikana täsmentyneet tiedot voivat edellyttää useita punnintavaiheita. Periaatteiden katalogi ei ole täydellinen eikä suljettu. Yksittäistäkään ratkaisutilannetta varten ei voida luoda vain yhtä ja ainoaa oikeaa periaatepunnintaa ohjaavaa arvojärjestelmää. Dworkinin oppi yhdestä oikeasta ratkaisusta ei ole nähdäkseni paikkansa pitävä[12].

Punnintamallissa asian ratkaisija suorittaa aluksi kaksiosaisen oikeudellisen optimointitehtävän. Tehtävän ensimmäinen osa koostuu siitä, että ratkaisijan on arvioitava, minkä asteista viranomaisaloitteisuutta kukin tapauksessa sovellettava oikeussuojaperiaate edellyttää. Tehtävän ensimmäistä osaa havainnollistan siten, että

---

[9] Vrt. Leppänen: 1998 s. 34.
[10] Vrt. Klami: 1996.
[11] Ks. Alexy: 1985 s. 146, Pöyhönen: 1988 s. 7, Alexy: 1989 s. 628, Jonkka: 1991 s. 249 ja Dworkin: 1997 s. 26 ja 27. Periaatteiden luonnehtiminen optimointikäskyiksi on saanut osakseen kritiikkiä oikeuskirjallisuudessa. Ks. Habermas: 1996 s. 208 ja Jonkka: 1991 s. 164 alav. 47.
[12] Suomessa yhden oikean ratkaisun oppia on edustanut Merikoski. Voidaan päätellä, että Merikoski kannatti yhden oikean ratkaisun opin vahvaa versiota, jossa väitetään, että yksi oikeusjärjestyksen mukainen oikea ratkaisu on olemassa ja että se myös aina löydetään. Ks. Merikoski: 1958 s. 48, Alexy: 1989 s. 625, Aarnio: 1989 s. 264–271 ja Aer: 2000 s. 94, 95 ja 164.

ratkaisija määrittää origosta lähteville vektoreille oikeat kulmakertoimet[13]. Mitä suurempi kulmakerroin vektorilla on, sitä voimakkaampaa viranomaisaloitteista asian selvittämistä käsillä oleva tapaus edellyttää. Vastaavasti pienet kulmakertoimet mahdollistavat sen, että asian selvitysvelvollisuus voidaan uskoa pääasiassa asianosaisten huoleksi. Kulmakertoimen ollessa 1 puuttuvien tosiseikkojen selvitysvastuu jakautuu tasan asian ratkaisevan viranomaisen ja asianosaisten välillä. Optimaalisen tuloksen saavuttamiseksi ratkaisijan on tämän jälkeen kyettävä määrittämään eri periaatteiden oikea painoarvo kussakin ratkaisutilanteessa.

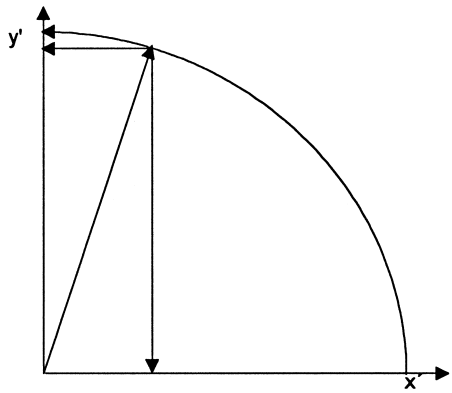
Oletetaan tapaus, jossa insinööri A on myynyt 2 miljoonan markan kauppahinnasta omistamansa teknologiayritys B Oy:n osakkeet käyttöomaisuudeksi C Oy:lle, jossa A on enemmistöosakkaana. A on siirtynyt kaupan yhteydessä C Oy:n palvelukseen vanhana työntekijänä. B Oy:n taseen mukaan sillä on ollut käyttöomaisuutena mm. rakennus, jonka poistamatonta hankintamenoa suurempi verovuotta edeltävän vuoden verotusarvo on ollut 250.000 markkaa. Verotoimistossa B Oy:n osakkeiden käypää arvoa on arvioitu muun luotettavan selvityksen puuttuessa valtiovarainministeriön liikeosakkeen verotusarvon perusteista antaman päätöksen nojalla lasketun tarkistetun nettovarallisuuden, osakkeen matemaattisen arvon ja verotusarvon perusteella. Tämän nojalla verotoimisto on päätynyt ratkaisuun, jonka mukaan C Oy on jakanut A:lle käypää korkeamman kauppahinnan muodossa peiteltyä osinkoa 500.000 markkaa. A:n valittaessa hallinto-oikeuteen hän tai veroasiamies eivät ole esittäneet minkäänlaista lisäselvitystä osakkeiden käyvästä arvosta. Edellä mainitun valtiovarainministeriön päätöksen mukaisin laskelmin ei välttämättä kyetä luotettavasti määrittämään teknologiayrityksen osakkeen käypää arvoa mm. siksi, koska tämäntyyppisissä yrityksissä osakkeen arvoon vaikuttavat merkittävästi tulevaisuuden tuotto-odotukset, minkä lisäksi yhtiön omistaman rakennuksen verotusarvo ei välttämättä kuvaa sen käypää arvoa. Käytännössä yrityksen arvoon vaikuttavat monet muutkin tekijät, kuten esim. kilpailutilanne, taistelu markkinaosuuksista kyseisellä toimialalla, yrityksen hallinnassa oleva erityistietämys sekä kulloinkin vallitseva taloudellinen tilanne yrityksen markkina-alueella.

Hallinto-oikeuden on lähtökohtaisesti oltava puolueeton asianosaisia kohtaan, mikä puoltaa asian ratkaisemista esitetyn selvityksen perusteella. Tällä perusteella ratkaisija päätyy valitsemaan kulmakertoimen 1/4. Tapauksessa insinööri A esiintyy hallinto-oikeudessa ilman asiamiestä, verotuksen oikaisulautakunnan päätöksen perustelut ovat riittämättömät ja verovelvollinen vaikuttaa varsin tietämättömältä asiaan liittyvistä oikeusohjeista. Ratkaisijan oikeudenmukaisuus edellyttää tässä tapauksessa asian selvittämistä viran puolesta, minkä vuoksi ratkaisija valitsee kulmakertoimen 3. Asiassa on kyse varsin huomattavasta veromäärästä, minkä vuoksi suhteellisuusperiaate ei merkittävästi rajoita viranomaisaloitteisen lisäselvityksen hankintaa. Ratkaisija valitsee tällä perusteella kulmakertoimeksi 2. A:n valituksen perusteella voidaan vahvasti olettaa, että verotoimisto ei ole laskelmissaan

[13] Toistaiseksi ei ole olemassa empiirisesti todennettuja eli kokemussääntöihin perustuvia kulmakertoimien arvoja, vaan ratkaisijan on ne itse arvioitava.

riittävästi huomioinut yrityksen erityisluonnetta. Verotuksessa on pyrittävä aineellista totuutta vastaavaan lopputulokseen, mikä ratkaisijan käsityksen mukaan puoltaa valitsemaan kulmakertoimeksi 5. Verotusta toimitettaessa tai veroprosessissa ei ole kuultu C Oy:tä, vaikka päätöksellä saattaa olla vaikutusta sen verotukseen (materiaalinen asianosainen). Päätöksellä voi olla C Oy:lle merkitystä mahdollisesti määrättävän täydennysveron, osakkeista mahdollisesti tehtävien poistojen vähennyskelpoisuuden tai osakkeiden mahdollisen myyntivoittoverotuksen kannalta. Näistä syistä viranomaisen on omilla toimenpiteillään varmistettava kuulemisperiaatteen toteutuminen. Päätöksellä saattaa olla vaikutusta myös C Oy:n tuleviin verotuksiin, minkä vuoksi verovelvollisen luottamusta voidaan joutua suojaamaan veroviranomaisten kannanmuutoksia vastaan. Tämä puoltaa puuttuvien faktojen selvittämistä niin perusteellisesti, etteivät luottamuksensuojaperiaate ja aineellisen totuuden periaate joudu tulevaisuudessa ristiriitaan keskenään. Asian huolellista selvittämistä puoltaa myös eri verovelvollisten yhdenvertainen verotuskohtelu. Näillä perusteilla kulmakertoimeksi tulisi ratkaisijan mielestä valita 4.

Tämän jälkeen ratkaisijan on painotettava eri periaatteiden merkitys. Ratkaisija painottaa puolueettomuus- ja suhteellisuusperiaatetta kertoimella k, oikeudenmukaisuusperiaatetta kertoimella 2k ja aineellisesti oikean ratkaisun vaatimusta sekä kuulemis- ja luottamuksensuojaperiaatetta sekä verovelvollisten yhdenvertaisen kohtelun vaatimusta kertoimella 3 k. Tämän jälkeen vektorit k(4i+j), 2k(i+3j), k(i+2j), 3k(i+5j) ja 3k(i+4j) on laskettava yhteen, jolloin saadaan 13 ki + 36 kj. Summavektorin kulmakerroin 36 k/13 k eli n. 2,77 kuvaa sitä, että kyseessä on suhteellisen voimakasta viranomaisaloitteista asian selvittämistä edellyttävä ratkaisutilanne. Puuttuvien tosiseikkojen selvitysvastuu jakautuu seuraavasti: asianosaiset n. 26,5 % =13 k/(13 k + 36 k) ja viranomainen 73,5 % =36 k/(13 k + 36 k). Ratkaisijan on vielä pyrittävä optimoimaan tiedonhankinta siten, ettei asiassa hankita tarpeetonta lisäselvitystä (rajoittava funktio). Tämän perusteella saadaan yhtälö (13 k x 13 k) + (36 k x 36 k) = 1. Yhtälön ratkaisuna 13 k on n. 0,34, mikä kuvaa asianosaisten selvitysvelvollisuuden määrää ja 36 k on n. 0,94, mikä kuvaa viranomaisen selvitysvelvollisuuden määrää.



Punnintavaihe ohjaa viranomaisen valitsemaan riittävän tehokkaat selvityskeinot. Tuomioistuin päättää edetä asiassa seuraavasti: Se kehottaa viran puolesta, yhdenvertaisuusperiaatetta noudattaen verovelvollista ja veroasiamiestä hankkimaan yrityksen arvosta täydentävää lisäselvitystä. Täydentäväksi selvitykseksi kelpaavat esimerkiksi yritysanalyysi, nettonykyarvolaskelma ja erilliset yhtiön substanssia selvittävät laskelmat täydennettyinä mahdollisilla arviolausunnoilla. Hallinto-oikeus päättää viran puolesta suorittaa viereisellä teollisuusalueella yhtiön omistaman kiinteistön katselmuksen sen arvon määrittämiseksi. Tämän lisäksi hallinto-oikeus kuulee omasta aloitteestaan C Oy:n toimitusjohtajaa suullisesti kauppahinnan määräytymiseen vaikuttaneista erityisolosuhteista.

6. Pöytäkirja

LOL:ssa tai KHOL:ssa ei ollut säännöksiä suullisessa käsittelyssä laadittavasta pöytäkirjasta, vaan tältä osin noudatettiin soveltuvin osin OK 22 luvun säännöksiä. Suullisten käsittelyjen yleistyessä HLL:iin otettiin oma säännöksensä pöytäkirjasta. Tämän mukaan suullisessa käsittelyssä pidettävään pöytäkirjaan on merkittävä käsittelyyn osallistuneet henkilöt, asia ja muut sellaiset tiedot sekä käsittelyssä esitetyt vaatimukset, tehdyt päätökset ja selostus muusta käsittelyn kulusta. Pöytäkirjalla on merkitystä paitsi asianomaisen viranomaisen työskentelyn kannalta myös mahdollisessa jatkomuutoksenhaussa. Hallintotuomioistuin voi antaa pöytäkirjaamisesta täydentäviä säännöksiä työjärjestyksessään. Näyttökysymysten arvioinnin kannalta ehkä merkittävimmät pöytäkirjaamismenettelylle asetettavat vaatimukset liittyvät siihen, että pöytäkirjaan tulisi merkitä mm. esitetyt vaatimukset, väitteet, myöntämiset ja kiistämiset, sellaiset seikat, joihin asianosaiset perustavat vaatimuksensa ja kiistämisensä, sekä vastapuolen lausunto niistä samoin kuin maininta eri todistuskeinojen käyttämisestä sekä niiden avulla esitetty selvitys. Mikäli pöytäkirjaan merkittävät tiedot käyvät riittävän selvästi ilmi tuomioistuimelle jätetyistä asiakirjoista, riittää kun pöytäkirjassa siltä osin viitataan sanottuun asiakirjaan. Pöytäkirjaan on lain sanamuodon mukaan merkittävä käsittelyn kuluessa tehdyt päätökset. Tämä tarkoittaa lähinnä prosessuaalisia välipäätöksiä. Hallintotuomioistuin voi omaa käyttöään varten äänittää koko suullisen käsittelyn, mutta sen on silti laadittava kirjallinen pöytäkirja. Suullisessa käsittelyssä laadittavia pöytäkirjoja ei ole nykyisin tarvis paisuttaa liiaksi, vaan yleensä pöytäkirja muodostaa vain käsittelyn rungon. Todistajan, asiantuntijan ja totuusvakuutuksen nojalla kuultavan asianosaisen kuuleminen on pääsääntöisesti äänitettävä. Jos äänittäminen ei ole mahdollista tai tarkoituksenmukaista, pöytäkirjaan on sanatarkasti merkittävä, mitä asiassa on kerrottu. Pöytäkirjattu lausuma on tämän jälkeen luettava ja lausuman antajan on vahvistettava, että lausuma on oikein kirjattu. Lisäksi em. todistuskeinojen käyttämisestä voidaan joutua tekemään pöytäkirjaan muitakin merkintöjä kuten esim. erityisiä tuomioistuimen havaintoja[14].

[14] Mikäli valitusviranomainen tai myöhemmässä vaiheessa muutoksenhakuviranomainen katsoo tarpeelliseksi, on äänitetty lausuma saatettava kirjalliseen muotoon. Myös asianosaisen tai muun tahon pyynnöstä voidaan valmistaa äänitteestä jäljennös tai saattaa se kirjalliseen muotoon. Ks. HE 217/1995 vp./A 6, s. 75 ja 76 sekä HLL 45–47 §. Vrt. HMenL 20 §.

7. Päätöksentekoon liittyviä kysymyksiä

7.1. ASIAN RATKAISEMINEN

7.1.1. Asiaratkaisu

LOL:ssa tai KHOL:ssa ei ollut erityissäännöstä asian ratkaisemisesta. HLL 51 §:n 1 momentin ensimmäisen virkkeen mukaan valitusviranomaisen on annettava ratkaisu kaikkiin asiassa esitettyihin vaatimuksiin. Säännös ilmentää viranomaisen ratkaisupakkoa. Lisäksi säännös ilmaisee hallintoprosessissa jo pitkään noudatettua periaatetta, jonka mukaan valitusviranomaisen tutkimisvallan määräävät asianosaisten vaatimukset. Valitusviranomaisen puolueettomuuden vaatimus edellyttää, ettei valitusviranomainen ryhdy tutkimaan asiaa esitettyjä vaatimuksia laajemmin (reformatio in melius -kielto). Tästä pääsäännöstä on kuitenkin verovalitusasioissa löydettävissä eräitä poikkeuksia heikomman osapuolen eli verovelvollisen eduksi. Poikkeamista puoltaa se seikka, että hallinto-oikeudellisen valituksen tehtävänä on valvoa hallinnon lainalaisuutta, mikä saattaa yksittäistapauksessa vaikuttaa lainkäyttöviranomaisen tutkimisvallan laajuuteen ja virallisperiaatteen soveltamiseen[15] [16].

---

[15] Ks. HE 217/1995 vp./A 6, s. 20, Ryynänen: 2000 s. 59, 61 ja 63 sekä seuraavat oikeustapaukset: KHO 1967 II 687, jossa valituskirjassa oli vaadittu ainoastaan verovelvollista kohdanneen kaksinkertaisen liikevaihtoverotuksen kumoamista. Liikevaihtoverokonttorin ei olisi pitänyt kumota verotusta sillä perusteella, että se katsoi myynnin kokonaan verovapaaksi; KHO 1973 II 592, jossa lääninoikeuden lainvoimainen päätös purettiin ja poistettiin yhtymän osakkaiden hakemuksesta siltä osin, kuin lääninoikeus oli antanut lausunnon siitä, oliko satunnainen myyntivoitto luettava yhtymän tuloksi, vaikka lääninoikeuteen oli valitettu vain veronkorotuksesta; ja KHO 14.5.1980 t:2519, jonka mukaan lääninoikeus ei voinut, samalla kun se alensi satunnaisen myyntivoiton valituksessa vaadittuun määrään, selittää ilman valituksessa esitettyä vaatimusta verovelvollisen tuloksi myyntivoitosta vain puolet sillä perusteella, että myyntivoitto oli syntynyt verovelvollisen yhdessä vaimonsa kanssa omistaman kiinteistön myynnistä. Vrt. KHO 24.9.1993 t:3556, jossa yhtiö vaati, että sitä oli harjoitetun arvopaperikaupan perusteella verotettava EVL:n mukaan annetun veroilmoituksen mukaisesti. LO hylkäsi valituksen ja totesi, että verotus oli toimitettava TVL:n mukaan. Yhtiön uudistettua vaatimuksensa KHO ei muuttanut verotusta muutoin, kuin että yhtiön tulosta vähennettiin TVL:n 81 §:n nojalla luonnollisena vähennyksenä tuloslaskelmaan muina vieraan pääoman kuluina kirjatut, verotuksessa virheellisesti korkokuluihin luetut 19.073 markkaa. Vähennys voitiin tehdä, vaikka verovelvollinen ei ollut esittänyt toissijaista vähennysvaatimusta. Myös esim. taseyhtiökauppoja koskevissa ratkaisuissaan KHO on usein muuttanut verotusta verovelvollisen eduksi sellaisella perusteella, johon ei ole nimenomaisesti vedottu. Vrt. lisäksi OK 24:3 ja Ruotsin FPL 29 §, joka kuuluu seuraavasti: ”Rättens avgörande får ej gå utöver vad som yrkats i målet. Om det föreligger särskilda skäl, får dock rätten även utan yrkande besluta till det bättre för enskild, när det kan ske utan men för motstående enskilt intresse.” Tämän mukaan tuomioistuin voi erityisistä syistä poiketa esitetyistä vaatimuksista yksityisen asianosaisen eduksi.

[16] Kunnallisvalituksessa virallisperiaatetta tulkitaan paljon suppeammin kuin hallintovalituksessa. Valitusviranomaisen toimivalta rajoittuu kunnallisvalituksessa tiukasti valitusajassa esitettyihin valitusperusteisiin. Ks. Hallberg–Ignatius–Kanninen: 1997 s. 131, 135 ja 136 sekä tässä mainittu tapaus KHO 1963 I 14 (äänestys).

HLL 51 §:n 1 mom toisen virkkeen mukaan valitusviranomaisen tulee harkita kaikkia esiin tulleita seikkoja ja päättää, mihin seikkoihin ratkaisu voidaan perustaa. Määräys ilmentää hallintolainkäytössä noudatettavaa vapaata todistelua ja vapaata todistusharkintaa. Lainkäyttöviranomainen voi ottaa huomioon paitsi esitetyt todisteet myös asianosaisen passiivisuuden. Näin ollen tuomioistuimen on harkittava, mikä merkitys on asetettava sille, että asianosainen jättää oikeuden määräyksestä huolimatta saapumatta suulliseen käsittelyyn tai laiminlyö muun hänelle asetetun prosessivelvoitteen. Säännös osoittaa myös sen, ettei HLL:ssa ole selviä ja yleisiä todistustaakan jakoa koskevia säännöksiä, vaan tämä ongelma-alue jää usein asian selvittämistä koskevien säännösten ja erityislainsäädännön varaan[17].

7.1.2. Tutkimatta jättäminen

Valitus tai vaatimus tulee HLL 51 §:n 2 mom:n nojalla jättää tutkimatta, jos valitusta ei ole tehty määräajassa tai jos asian tai siinä esitetyn vaatimuksen ratkaisemiselle on muu este. Kunkin valitusviranomaisen on itsenäisesti ja viran puolesta otettava huomioon ehdottomat prosessinedellytykset, jotka voidaan jakaa valitusviranomaiseen, valituksenalaiseen päätökseen, valittajaan ja valitusmenettelyyn kohdistuviin edellytyksiin. Asia tulee jättää prosessinedellytyksen puuttumisen vuoksi tutkimatta, jos valitusviranomainen ei ole toimivaltainen, jos valituksen kohteena oleva päätös ei ole valituskelpoinen, jos valittajalla ei ole asiassa valitusoikeutta tai jos valitusta ei ole tehty muodollisesti oikein. Näistä prosessinedellytyksistä valitusviranomaisen tulee ensiksi kiinnittää huomiota toimivaltaisuuteensa. Verovalitusasioissa tutkimatta jättäminen voidaan yleensä välttää sillä, että valitusviranomainen siirtää asian ex officio toimivaltaiselle viranomaiselle. Valittajalla ei ole valitusoikeutta esim. silloin, kun häneltä puuttuu oikeussuojan tarve. Päätös ei ole valituskelpoinen esim. silloin, kun oikeusvoimavaikutus estää tutkimasta asiaa uudelleen. Jos välittömästi on havaittavissa useita tutkimatta jättämisen edellytyksiä, viranomaisen tulisi palveluperiaatteen mukaisesti päätöksessään informoida muutoksenhakijaa kaikista pääasiaratkaisun esteistä[18].

---

[17] Ks. HE 217/1995 vp./A 6, s. 78 ja 79 sekä Ryynänen: 2000 s. 93. Vrt. OK 17:2 ja 5 sekä VerMenL 26 § 5 mom.

[18] Ks. Willgren: 1925 s. 316–318 ja 419, Merikoski: 1968 s. 417 ss., Hallberg: 1978 s. 163 ss., Kurvinen–Sippola: 1989 s. 86, Hallberg–Ignatius–Kanninen: 1997 s. 329 ja 330, Myrsky: 1996 s. 365, Andersson: 1998(a) s. 48–53, Tarukannel–Jukarainen: 1999 s. 78–89 sekä seuraavat oikeustapaukset: KHO 1941 II 287 ja KHO 1991 B 553, joiden mukaan jatkovalitusoikeutta ei ole sillä, joka on tyytynyt alemman asteen päätökseen; KHO 1955 II 446, KHO 1955 II 641, KHO 1958 II 265, KHO 1963 II 283, KHO 1964 II 667 ja KHO 1971 II 550, joiden mukaan vastapuolella on oikeus tehdä jatkovalitus vain siltä osin ja sillä perusteella, kuin verotusta on muutettu toisen osapuolen vaatimuksesta vastapuolen vahingoksi; KHO 1977 II 596 (äänestys), jonka mukaan autoilijalla ei ollut oikeutta saada työtulon määrään muutosta VerL:n mukaisessa muutoksenhakumenettelyssä, koska työtulon määrän korottamisella ei ollut vaikutusta veron määrään. Työtulon määrällä saattoi olla vaikutusta sairauspäivärahan suuruuteen; KHO 6.5.1975 t:1828, jossa yhtymän osakkaan yhtymän verotettavan tulon määrää koskeva valitus oli lainvoimaisesti ratkaistu, minkä vuoksi toisen osakkaan

7.1.3. Asian palauttaminen

Asiaratkaisun ja tutkimatta jättämisen lisäksi lainkäyttöviranomainen voi kumota alemman viranomaisen antaman päätöksen sekä palauttaa asian alemmalle viranomaiselle uudelleen käsiteltäväksi. Palauttaminen ei ole välttämätöntä, vaan lainkäyttöviranomainen voi myös pelkästään poistaa verotustoimenpiteen. Tällainen toimenpide on rinnastettavissa asiaratkaisuun. Palauttamisesta ei ole nimenomaisia säännöksiä HLL:ssa eikä VerMenL:ssa, vaan tuloveroprosessissa sovellettava palauttaminen on aikojen kuluessa muotoutunut oikeuskäytännössä. Vaikka asia voidaan palauttaa useilla eri perusteilla, on tässä pääpaino laitettava sellaisille palautusperusteille, jotka jollakin tavalla voivat kartuttaa päätöksen perustaksi pantavaa tosiasiaselvitystä. Palautuspäätös ei edellytä asianosaisen esittämää vaatimusta, vaan se voidaan tehdä viran puolesta[19] [20]. Havaintojeni mukaan KHO:n alttius palauttaa valitusasioita alempaan asteeseen ei ole merkittävästi muuttunut viimeisten vuosikymmenien kuluessa[21].

7.1.3.1. Menettelyvirhe palautusperusteena

Varsin keskeinen valitusviranomaisen tehtävä sisältyy siihen, että sen on tutkittava, onko alempi viranomainen päätöstä tehdessään menetellyt laillisesti. Mikäli alemman viranomaisen päätöksessä havaitaan prosessuaalisia puutteita, päätös voidaan viran puolesta kumota ja asia palauttaa sille uudelleen käsiteltäväksi. Prosessuaalisilla palautuspäätöksillä lainkäyttöviranomainen voi varsin tehokkaasti taata sen, että verovalitusasia tulee selvitetyksi sen haluamalla tavalla[22].

Ensimmäisenä asiaryhmänä tulevat kyseeseen tapaukset, joissa *hallintomenette-*

---

samalla perusteella tekemää valitusta ei tutkittu; sekä KHO 1972 II 567 ja KHO 19.4.1990 t:1311, joissa LO oli jättänyt valituksen tutkimatta katsoen aikaisemmalla päätöksellään jo ratkaisseensa asian. Koska uusi valitus oli tehty uudella perusteella, LO:n olisi tullut tutkia se. Vrt. HValL 11a § (1966/659).

[19] Ks. Andersson: 1962(b) s. 193. Vrt. perintö- ja lahjaverolain 49 §, jonka mukaan asia voidaan palauttaa verovirastolle tai verotuksen oikaisulautakunnalle uudelleen käsiteltäväksi, jos se on jäänyt joltakin osin tutkimatta tai verotuksessa on sovellettu vääriä perusteita taikka verotus on muutoin toimitettu olennaisesti väärin. Myös yleisessä lainkäytössä palauttamisinstituutio on muotoutunut oikeuskäytännössä. Ks. Sarpolahti: 1999 s. 39.

[20] EY-oikeuden mukaan yhteisöjen tuomioistuin ei voi palauttaa kumottua asiaa kyseiselle toimielimelle. Kumoamiskanteesta ja hallintopäätöksen kumoamisen vaikutuksista EY-oikeudessa ks. Paukku: 1997, etenkin s. 774 ja EY:n perustamissopimuksen 173 artikla (josta on muutettuna tullut EY 230 artikla) ja 174 artikla (josta on tullut EY 231 artikla).

[21] Vuonna 1950 KHO palautti 11,3 % valitusasioista, vuonna 1960 9,7 %, vuonna 1965 16,7 %, vuonna 1970 12,5 %, vuonna 1980 16,9 %, vuonna 1990 11,0 % ja vuonna 1995 7,5 %. Verovalitusasioissa palautettujen asioiden osuus on yleensä ollut jonkin verran pienempi kuin valitusasioissa keskimäärin. Ks. Nuorvala:1968 s. 18, KHO:n vuosikirja 1970 A, s. 231, KHO:n vuosikirja 1983 A, s. 353, KHO:n vuosikirja 1992 B, s. 213, KHO:n vuosikirja 1996 B, s. 337 ja HE 143/1993 vp./A 4, s. 14.

[22] Kunnallisvalituksissa menettelyvirheisiin voidaan puuttua ex officio vain poikkeuksellisesti, lähinnä toimivallan ylitystapauksissa. Ks. Tarukannel–Jukarainen: 1999 s. 62 ja 277.

ly tai sitä seuraava hallintolainkäyttövaihe on ollut niin sekava tai puutteellinen, että asiassa on vaikea päätellä, mihin ratkaisuun hallintoviranomainen tai hallinto-oikeus on päätynyt ja millä perusteilla. Käytännössä palauttaminen voi tulla kyseeseen lähinnä tapauksissa, joissa päätöksen perustelut on laadittu hyvin puutteellisesti. Asia voidaan palauttaa sekä verovirastolle, verotuksen oikaisulautakunnalle että myös hallinto-oikeudelle. Asian käsittelyä alemmassa viranomaisessa ei voida pitää nulliteettina, vaikka asia joudutaankin palauttamaan sille em. menettelyvirheen perusteella[23].

Edellä kuvatuissa olosuhteissa ylemmän viranomaisen on usein varsin vaikea rakentaa omaa päätöstään etenkin, jos sille toimitetuista asiakirjoista ei selviä niitä tietoja, jotka alemman viranomaisen tekemästä päätöksestä puuttuvat. Toisinaan on esitetty kannanottoja, joiden mukaan ylemmän viranomaisen tulisi näissäkin tapauksissa ratkaista asia, koska asian palauttaminen vain viivyttää prosessin loppuunviemistä. Tämä kanta sotii kuitenkin veroprosessissa vallitsevaa virallisperiaatetta vastaan. On muistettava, että virallisperiaate ei välttämättä merkitse sitä, että asian ratkaisevan viranomaisen tulisi itse hankkia puuttuva lisäselvitys. Asianosaisten oikeusturva edellyttää, että heille muodostuu kaikissa viranomaisasteissa selvä kuva päätöksen sisällöstä sekä niistä perusteista, joiden nojalla viranomainen on siihen päätynyt. Muussa tapauksessa asianosaisille ei tarjoutuisi tosiasiallisia mahdollisuuksia puolustaa oikeuksiaan. Asian käsittelyssä noudatettava kontradiktorinen periaate sekä instanssijärjestys edellyttävät, että kaikki asiaa käsittelevät asteet ratkaisevat itsenäisesti asianosaisten esittämät vaatimukset sekä arvioivat kukin erikseen ratkaisun kannalta relevantit tosiseikat. Toisinaan esim. perusteluiltaan epäselvä päätös voi kuitenkin olla tosiseikoiltaan niin tyhjentävästi selvitetty, että lainkäyttöviranomainen voi enemmän viivytyksen välttämiseksi välittömästi ratkaista asian[24].

---

[23] Verotuspäätöksen perustelemiselle ja sisällölle asetettavista vaatimuksista on säädetty VerMenL:n 26 §:n 5 momentissa sekä HMenL:n 23 ja 24 §:ssä, joita on jo aiemmin käsitelty. Ks. lisäksi Andersson:1962(b) s. 194 sekä seuraavat oikeustapaukset: KHO 1930 II 978, jossa asia palautettiin perintöverolautakunnalle uudelleen käsiteltäväksi, koska se oli poikennut niistä tiedoista, jotka sille oli verotusta varten annettu, koska perintöverolautakunta ei ollut merkinnyt pöytäkirjaan syytä poikkeamiseen eikä myöskään, mitä omaisuutta se oli lukenut arvioimaansa jäämistöön. Perukirjan mukaan mitään säästöä ei ollut jäänyt; Pohjois-Karjalan LO 12.3.1996 t:130, jossa lääninoikeus kumosi lääninveroviraston oikaisupäätöksen ja palautti asian lääninverovirastolle uutta oikaisumenettelyä varten, koska päätöksestä eivät riittävän yksilöidysti ilmenneet sen perusteena olleet pääasialliset tosiseikat; sekä KHO 1963 II 407, jossa asia palautettiin verolautakunnalle, kun lautakunta, joka oli vahvistanut verovelvollisen liikkeestään saaman verotettavan tulon arvioimalla, ei ollut antanut asianomaiselle tilaisuutta selvityksen esittämiseen eikä merkinnyt asiakirjoihin syytä poikkeamiseen veroilmoituksesta.

[24] Vrt. Sarpolahti: 1999 s. 53–55 sekä seuraavat oikeustapaukset: KKO 1980 II 107, jossa juttu palautettiin alioikeuteen, koska päätöksessä ei ollut selostettu maksettaviksi tuomittujen määrien maksuperustetta eikä ilmoitettu, millä perusteella ratkaisuun oli vastoin vastaajan kiistämistä päädytty; sekä KHO 1965 II 615, jossa lääninverolautakunnan toimittama verotus kumottiin ja asia palautettiin sille uudelleen käsiteltäväksi sen johdosta, että asiaa käsiteltäessä eräs läsnä olleista lautakunnan jäsenistä oli ilman laillista syytä pidättäytynyt asian käsittelystä ja päätöksen teosta eräissä kohdin.

Toisena ryhmänä on mainittava tapaukset, joissa *alempi aste on arvioinut prosessinedellytyksiä virheellisesti*. Tästä johtuvat seuraamukset vaihtelevat tapauskohtaisesti. Yleisin prosessinedellytyksiä koskeva virhe koskee tilanteita, joissa verotuksen oikaisulautakunta tai hallinto-oikeus on joltain osin jättänyt verovelvollisen vaatimuksen aiheetta tutkimatta. Mikäli relevantti oikeudenkäyntiaineisto on jo esitetty lainkäyttöviranomaiselle, voi se poikkeuksellisesti enemmän viivytyksen välttämiseksi ratkaista selvänä pidettävän asian. Toisaalta prosessinedellytyksiä koskeva virhe voi tarkoittaa myös esim. verotuksen oikaisulautakunnan jäsenen tai lainkäyttöviranomaisen jäsenen tai esittelijän esteellisyyttä, jolloin menettelyssä tapahtunutta virhettä ei voida korjata ylemmässä asteessa[25].

Asian palauttaminen tulee kyseeseen myös silloin, kun ilmenee, että asiaa käsiteltäessä *ei ole otettu huomioon kaikkia asianosaisten esittämiä vaatimuksia tai niiden perusteita eikä kaikkea sellaista selvitystä, joka tuolloin on ollut asiakirjojen mukaan jo olemassa*[26]. Näissä tapauksissa viranomainen ei ole tutkinut asiaa riittävän huolellisesti. Tällöin muutoksenhakuaste ei ota välittömästi asiaa ratkaistavakseen, ennen kuin alempi viranomainen on ensi asteena ottanut oman kantansa kaikkiin esitettyihin vaatimuksiin sekä näiden tueksi esitettyihin tosiseikkoihin. Tämän jälkeen asianosainen voi niin halutessaan oma-aloitteisesti hankkia tarvittavaa lisänäyttöä vaatimustensa tueksi, mikäli päätöksen tehnyt viranomainen on katsonut jo esitetyn näytön riittämättömäksi. Mikäli asiakirjoista kuitenkin on pääteltävissä, että asianosaiset eivät jatkossa kykene esittämään asian ratkaisemisen kannalta uutta relevanttia lisänäyttöä, verotusta ei välttämättä tarvitse kumota eikä asiaa palauttaa alemmalle viranomaiselle. Enemmän viivytyksen välttämiseksi valitusviranomainen voi tällöin tarkoituksenmukaisuussyistä välittömästi ratkaista selvänä pidettävän asian[27].

Seuraavana ryhmänä on mainittava tapaukset, joissa valitusviranomainen katsoo, *ettei asiaa ole alemman viranomaisen toimesta riittävästi selvitetty*. Näissä tapauksissa alempi viranomainen on laiminlyönyt sille VerMenL 26 §:ssä, HMenL 17 §:ssä tai HLL 33 §:ssä asetetun selvitysvelvollisuuden. Asia voidaan sen selvittämättömään tilaan nähden palauttaa esim. silloin, kun omaisuuden luovutuksesta saatua voittoa arvioitaessa ei ole hankittu selvitystä verovelvollisen suorittamista perusparannuskustannuksista. Arvioverotus tai selvittämättömän omaisuuden lisäyksen verotus voidaan joutua palauttamaan sillä perusteella, että verotuksen toimittamisen edellytyksiä ei ole alemmassa asteessa riittävästi selvitetty. Lisäksi palauttaminen voi perustua myös pelkästään siihen, että alempi viranomainen ei ole hankkinut tarpeellista viranomaislausuntoa tai käyttänyt hyväkseen tiettyä todistuskeinoa tai

---

[25] Ks. Merikoski: 1968 s. 435, Lappalainen: 1995 s. 196 ja KHO 1961 II 243, jossa taksoitus kumottiin ja poistettiin ja asia palautettiin verolautakunnalle, kun yksi taksoituslautakunnan jäsenistä oli ollut verovelvollisen yhtymän osakkaiden vastapuoli. Vrt. KHO 1982 II 569.

[26] Ks. Andersson: 1962(b) s. 193.

[27] Vrt. Tirkkonen: 1977 s. 357, jossa Tirkkonen pitää palautusperusteena prosessiaineiston puutteellisuutta tai muuttumismahdollisuutta.

että se on käyttänyt todistuskeinoa virheellisiä muotomääräyksiä noudattaen[28]. Lainkäyttöviranomainen voi usein omilla toimenpiteillään, kuten esim. järjestämällä viran puolesta suullisen käsittelyn, poistaa alemman viranomaisen selvitysvelvollisuudessa tapahtuneen laiminlyönnin, jolloin asian palauttamiselta voidaan välttyä.

Tutkimuksen aiheen kannalta ovat tärkeitä ne verotusmenettelyä ja hallintolainkäyttöä koskevat säännökset, jotka lisäävät päätöksen perustaksi pantavaa tosiasiatietoa. Varsin keskeisiä ovat VerMenL:iin, HMenL:iin ja HLL:iin sisältyvät asianosaisten kuulemista koskevat säännökset. Mikäli hallinto- tai lainkäyttöviranomainen ei ole noudattanut kuulemisvelvollisuutta koskevia säännöksiä, päätös on kumottava. *Kuulemisvirheen korjaaminen* verotuksen oikaisulautakunnan tai lainkäyttöviranomaisen toimesta ei ole yleensä mahdollista. On huomattava, että palautusperusteen ei välttämättä tarvitse vaikuttaa asian lopputulokseen eikä edes oikeudenkäyntiaineistoon. Palauttamisella voidaan tavoitella pelkästään sitä, että hallintomenettely tai lainkäyttö koetaan asianosaisten ja yleisön taholta oikeudenmukaiseksi. Toisaalta asiaa ei tulisi palauttaa aivan vähäisen virheen perusteella, jonka ei voida olettaa vaikuttaneen jutun lopputulokseen[29].

---

[28] Erityisten verotusmuotojen käyttämistä koskevat säännökset ovat aina asettaneet verottajalle korostetun asian selvittämisvelvollisuuden. Ks. esim. seuraavat oikeustapaukset: KHO 1957 II 217, jossa harkintaverotusta koskeva asia palautettiin, koska valitusviranomainen totesi, ettei ennen harkintaverotuksen toimittamista ollut selvitetty todellista tuloa; KHO 1959 II 502, jossa selvittämättömän omaisuuden lisäyksen verotusta koskeva asia palautettiin verolautakunnalle, koska alustava laskelma puuttui asiakirjoista. Tapauksessa KHO 1980 II 621 asia voitiin palauttaa perintöverolautakunnalle uudelleen käsiteltäväksi, koska asiaa ei ollut riittävästi selvitetty ennen verotuksen toimittamista. Tapauksissa KHO 1979 II 616 ja 1980 II 600 verotus kumottiin ja asia palautettiin verolautakunnalle uudelleen käsiteltäväksi, koska verolautakunta oli olennaisesti poikennut verovelvollisen antamasta veroilmoituksesta varaamatta hänelle tilaisuutta selvityksen antamiseen. Vrt. KHO 1981 II 595, jonka mukaan verolautakunta ei ollut velvollinen ottamaan yhteyttä verovelvolliseen korjatessaan veroilmoituksessa olleen 12.700 markan laskuvirheen. Tapauksissa KHO 1968 II 587, 1969 II 120, 1977 II 26, 10.5.1978 t:2183 ja 1981 II 36 asia palautettiin sen selvittämättömään tilaan nähden lääninoikeudelle suullista käsittelyä ja todistajien kuulustelua sekä muun mahdollisesti saatavissa olevan lisäselvityksen hankkimista varten. Tapauksessa KHO 14.11.1997 t:2888 LO oli täysilukuisena käynyt tutustumassa paikan päällä olosuhteisiin, joten sen oli katsottava toimittaneen katselmuksen. Koska asianosaiselle ei ollut varattu tilaisuutta olla katselmuksessa läsnä, oli asiassa tapahtunut HLL 63 §:n 1 mom:n 1 kohdassa tarkoitettu menettelyvirhe, joka oli voinut olennaisesti vaikuttaa päätökseen. Asia palautettiin LO:lle uudelleen käsiteltäväksi. Vrt. seuraavat oikeustapaukset: KKO 1992:140, jossa juttu oli alioikeudessa ratkaistu ristiriitaisten todistajankertomusten perusteella. Juttu palautettiin hovioikeuteen, koska se oli suullista käsittelyä toimittamatta päätynyt näytön arvioinnissaan aivan toiseen tulokseen kuin alioikeus; KKO 1993:89, jossa oikeuden olisi tullut OK 14:1:stä ilmenevien periaatteiden mukaisesti kyselyoikeuttaan käyttämällä kehottaa kantajaa yksilöimään haastehakemuksensa sisältö. Kun näin ei ollut tapahtunut eikä kantaja ollut oma-aloitteisestikaan puutetta korjannut, palautettiin juttu alioikeuteen.

[29] Ks. Merikoski: 1968 s. 444, Aalto: 1999 s. 217, KHO 1954 II 137, jossa asia palautettiin, jotta verovelvollinen saisi tilaisuuden selityksen antamiseen valtionasiamiehen vastineen johdosta; KHO 24.1.1979 t:347, jossa asia palautettiin verolautakunnalle, kun verolautakunta ei ollut ennen verotuksen toimittamista varannut verovelvolliselle VerL 56 §:n 2 momentissa tarkoitettua tilaisuutta selvityksen esittämiseen; sekä KHO 30.10.1996 t:3392, jossa verotus oli perustunut tarkastuskirjeeseen ja siihen liitettyyn tarkastuskertomukseen. Tarkastuskertomuksessa oli viitattu VerL 56 §:ään, mutta lomakkeesta, josta kävi ilmi peruste sille, että asia oli siirretty verolautakunnan käsiteltäväksi, tämä §

Virallisperiaatteen yksi tärkeä tehtävä on *informoida asianosaisia* menettelyn kulusta ja niistä vaatimuksista, joita asianosaisille kulloisessakin käsittelyvaiheessa asetetaan. Mikäli viranomainen on laiminlyönyt informointivelvollisuutensa, voidaan asia laiminlyönnin asteesta riippuen palauttaa sille uudelleen käsiteltäväksi[30].

7.1.3.2. Uusi selvitys palautusperusteena

Tähän ryhmään kuuluvat tapaukset, joissa asianosainen on esittänyt lainkäyttöviranomaiselle sellaista uutta selvitystä, mikä ei ole ollut alemman viranomaisen käytettävissä tämän tehdessä päätöstään. Valitusviranomainen ei tällöin aina välittömästi ota ratkaistavakseen, mikä merkitys uudelle selvitykselle on annettava, vaan kumoaa alemman viranomaisen tekemän päätöksen ja palauttaa asian verovirastolle uudelleen käsiteltäväksi. On huomattava, että uusi selvitys ei tarkoita vetoamista uusiin oikeusohjeisiin, vaan kyse on aina uusista tosiseikoista[31]. Veroviraston tulee tehdä uuden selvityksen pohjalta ratkaisunsa olematta sidottu aiempaan kantaansa. Kyse ei siis ole pelkästään uudesta todisteluvaiheesta alemmassa viranomaisessa, vaan asian käsittely siirtyy kokonaan alemman viranomaisen harteille. Asia lakkaa tällöin kokonaan olemasta vireillä valitusviranomaisessa[32]. Asianosaisten kannalta on tärkeää, että he saavat jo ensimmäisen asteen selvän kannanoton kaikkiin niihin todisteisiin, joita he ovat edukseen esittäneet. On muistettava, että uusien tosiseikkojen esittämismahdollisuus voi valituslupajärjestelmästä johtuen olla tosiasiallisesti hyvin rajoitettu ylimmässä muutoksenhakuasteessa. Asianosaisten lainkäyttöviranomaiselle esittämä uusi selvitys ei välttämättä edellytä asian palauttamista. Mikäli asiassa esitetty näyttö on uuden selvityksen esittämisen jälkeenkin yksiselitteinen, voi lainkäyttöviranomainen enemmän viivytyksen välttämiseksi suoraan ratkaista asian.

7.1.3.3. Aineellisoikeudellinen lainsoveltamisvirhe palautusperusteena

Kun lainkäyttöviranomainen tulkitsee aineellista verolainsäädäntöä toisin kuin alempi viranomainen, voi tästä seurata, että asia joudutaan joko kokonaan tai osittain käsittelemään uudelleen alemmassa asteessa. Yleensä palauttaminen johtuu siitä, että verotuksen toimittaminen ensi asteena ei kuulu lainkäyttöviranomaisen

---

oli yliviivattu. Verotus katsottiin toimitetun paitsi VerL 57 §:n myös VerL 56 §:n nojalla. Tämän vuoksi ja koska verovelvolliselle ei ollut varattu tilaisuutta esittää VerL 56 §:n 2 momentissa edellytettyä selvitystä, asia palautettiin lääninverovirastolle uudelleen käsiteltäväksi.

[30] Ks. KHO 1962 I 14, jossa asia palautettiin hallintoviranomaiselle valitusosoituksen antamista varten.

[31] Hallintolainkäytössä asiassa esitetty uusi selvitys ja kuulemisvirhe ovat yleisimpiä palautusperusteita. Yleisessä lainkäytössä prosessiuudistukset ovat melkoisesti rajoittaneet uuden aineiston esittämismahdollisuutta muutoksenhakuasteessa. Tämän vuoksi asian palauttaminen uuden selvityksen perusteella on vähentynyt. Ks. Sarpolahti: 1999 s. 51 ja 52.

[32] Merikoski: 1968 s. 436.

tehtäviin. Aineellisoikeudellinen lainsoveltamisvirhe palautusperusteena voi tulla kyseeseen esim. silloin, kun lainkäyttöviranomainen joutuu sille esitetyn vaatimuksen perusteella ratkaisemaan, ovatko erityisen verotusmuodon käyttämiselle asetettavat edellytykset yksittäistapauksessa olemassa. Omasta aloitteestaan lainkäyttöviranomainen ei tällaisten edellytysten olemassaoloa voi todeta. Mikäli esim. hallinto-oikeus veroasiamiehen valituksesta, sille esitetyn näytön perusteella katsoo, että arvioverotuksen edellytykset ovat olemassa, se ei välittömästi toimita verotusta, vaan palauttaa asian verovirastolle uudelleen käsiteltäväksi. Veroviraston on tällöin omasta aloitteestaan varmistuttava siitä, että verovelvollista on ennen arvioverotuksen toimittamista kuultu laissa edellytetyllä tavalla sekä että asiassa on hankittu muukin verotuksen toimittamisen kannalta tarpeellinen lisäselvitys[33] [34].

Olen edellä jakanut kumoamisperusteita eri ryhmiin. On huomattava, että tämä jako on luonteeltaan varsin karkea ja lähinnä esitysteknisiin syihin perustuva. Yksittäistapauksessa saattaa olla varsin vaikea päätellä, mihin ryhmään palautusperuste kulloinkin kuuluu. Jaottelulla ei käsiteltävän aiheen kannalta ole asiallista merkitystä. Kaikissa tapauksissa palautusinstituution merkitys tämän tutkimuksen kannalta on se, että valitusviranomainen voi palauttamisen avulla taata asian luotettavamman selvittämisen.

---

[33] Ks. Rankama: 1960 s. 196 sekä seuraavat oikeustapaukset: KHO 1953 II 314, jossa KHO siirtyi viran puolesta harkintaverotukseen. Ratkaisu ei vastaa nykyistä oikeuskäytäntöä; KHO 1953 II 655, jossa satunnaisen myyntivoiton taksoittamista koskeva perustevalitus lainmuutoksen johdosta muuttuneeseen tilaan nähden hyväksyttiin ja asia palautettiin LH:lle uudelleen käsiteltäväksi; KHO 1962 II 244, jossa verotus oli toimitettu arvioimalla. Lääninoikeus totesi, että asiassa ei ollut arvioverotuksen toimittamisen edellytyksiä, mutta vahvisti tulon harkintaverotuksin saman suuruiseksi, kuin verolautakunta arvioverotuksessaan. KHO katsoi, että lääninoikeuden ei olisi tullut ratkaista asiaa palauttamatta sitä verolautakunnalle; KHO 1962 II 346, jossa taksoitus oli toimitettu arvioimalla ja LO oli palauttanut asian verolautakunnalle harkintataksoituksen toimittamista varten. KHO poisti LO:n päätökseen sisältyvän lausuman harkintataksoituksen toimittamisesta ja jätti asian sanotulta osalta verolautakunnan ratkaistavaksi; sekä KHO 1984 II 546, jossa LO oli harkintaverotusta koskevassa asiassa antanut erillisen ratkaisun siitä, mitä oli luettava liikevaihtoon. KHO kumosi ja poisti LO:n päätöksen ja palautti asian LO:lle uudelleen käsiteltäväksi, koska LO:n ei olisi tullut em. perusteella kumota toimitettua verotusta ja palauttaa asiaa verolautakunnalle uudelleen käsiteltäväksi. Myöskään verotuksen oikaisulautakunnan tehtävänä ei ole toimittaa verotusta ensi asteena, joten edellä esitetyt periaatteet soveltuvat myös sen antamiin päätöksiin. Vrt. VerMenL 26 a § 3 mom, jonka mukaan tappio voidaan vahvistaa myös verotusta koskevan muutoksenhaun yhteydessä.

[34] Aikaisemmin verovalitusasioita on laajasti palautettu sillä perusteella, että valitusviranomainen on ratkaissut jutun asiallisesti, mutta palauttanut sen lähinnä maksuunpanon tai laskutoimitusten suorittamista varten. Tällä palautusperusteella ei nykyisin ole enää juurikaan merkitystä, koska VerMenL:n 73 §:n nojalla muutoksenhakuviranomaisen tehtävänä on vain vahvistaa muutoksen peruste. Tutkimuksen aiheen kannalta tällä palautusperusteella ei muutoinkaan ole merkitystä, koska se ei tähtää sellaisen lisäselvityksen hankintaan, jolla voisi olla vaikutusta jutun asialliseen ratkaisuun. Ks. Andersson: 1962(b) s. 193.

7.1.3.4. Verotuksen uudelleen toimittaminen ja muutoksenhaku palautuspäätökseen

Palautuspäätös voi koskea koko verotusta tai sen tiettyä osaa. Alempi viranomainen on periaatteessa sidottu siihen, missä laajuudessa valitusviranomainen on asian sille palauttanut. Verotusta uudelleen toimitettaessa veroviraston on lähtökohtaisesti noudatettava reformatio in pejus -kieltoa. Tästä voidaan kuitenkin poiketa sellaisissa tapauksissa, joissa on edellytykset jälkiverotuksen tai veronoikaisun toimittamiselle[35]. Palautettu asia voi edellyttää seurannaismuutoksen tekemistä, joka voidaan toteuttaa jälkiverotuksen tai veronoikaisun edellytyksistä riippumatta[36].

Lainkäyttöviranomaisen palautuspäätökseen, jonka tavoitteena on lisäselvityksen hankkiminen, ei yleensä sisälly asiaratkaisua. Tämä on merkityksellistä sen vuoksi, että muutoksenhaku on tällöin kielletty HLL 5 §:n nojalla. On kuitenkin huomattava, että lainkäyttöviranomainen ei voi mielivaltaisesti kumota ja palauttaa hallintopäätöksiä. Kumoamis- ja palautuspäätökseen voidaan aina hakea muutosta ylimääräisin muutoksenhakukeinoin. Kun palautuspäätökseen sisältyy asiaratkaisu, siihen voidaan hakea normaalissa järjestyksessä muutosta, mikäli valituslupasäännöksistä ei muuta johdu. Andersson on eräiden oikeustapausten perusteella katsonut, ettei väliasteen palautuspäätöksestä tarvitse välittömästi valittaa. Päätöksen oikeusvoimavaikutus ei näin ollen estäisi valittamasta päätökseen sisältyvästä asiaratkaisusta vasta uudelleen toimitettavasta verotuksesta tehdyn valituksen yhteydessä. Oikeampaa lienee näissä tapauksissa katsoa oikeusvoimavaikutuksen lähtökohtaisesti syntyvän. Tästä voidaan tosin poiketa sellaisissa tilanteissa, joissa asiaan saadaan uutta selvitystä tai olosuhteet ovat muuttuneet[37].

---

[35] Ks. KHO 1982 II 570, jossa verovelvollisen valitettua verotuksestaan LO:n ei olisi tullut kumota verotusta sellaisen yhtymän osalta, jossa verovelvollinen oli osakkaana, koska yhtymän verotus oli saanut lainvoiman. Reformatio in pejus -kiellon noudattamista osoittavat mm. seuraavat oikeustapaukset: KHO 1933 II 2903, 1934 II 1861, 1940 II 709, 1943 II 615, 1948 II 471 ja 1956 II 354. Reformatio in pejus -kiellosta poikkeamista jälkiverotuksen tai veronoikaisun edellytysten vallitessa osoittavat mm. seuraavat oikeustapaukset: KHO 1943 II 797, jossa mitä ilmeisimmin oli edellytykset jälkiverotuksen toimittamiselle ja KHO 1959 II 378, jossa oli edellytykset verovelvollisen vahingoksi toimitettavalle veronoikaisulle. Vanhemmassa oikeuskäytännössä reformatio in pejus -kiellosta on toisinaan poikettu, mitä osoittavat tapaukset KHO 1952 II 119, 1950 II 180 ja 1961 II 449. Ks. lisäksi Andersson 1962(b) s. 194–200 ja Andersson 1962(a) s. 18–20.

[36] Ks. Andersson: 1996 s. 117 ja 119 ja vrt. ennen seurannaismuutoksen käyttöönottoa vallinneesta oikeuskäytännöstä Kuokkanen:1966 s. 111 ja KHO 1958 II 90, jossa asianajotoimiston osakkaalla verotettua tuloa voitiin asian palauttamisen jälkeen verottaa toimiston (avoin yhtiö) tulona, vaikka jälkiverotuksen ja veronoikaisun edellytyksiä ei enää ollut.

[37] Ks. Kuokkanen: 1966 s. 108–110, Hallberg: 1978 s. 399–418, Kurvinen–Sippola: 1989 s. 58–63, Andersson: 1996 s. 109, Andersson: 1998(a) s. 66, Hallberg–Ignatius–Kanninen: 1997 s. 93–94, Tarukannel–Jukarainen: 1999 s. 88 ja 145–150, verohallituksen kirje lääninverovirastoille ja verotoimistoille 5.3.1987 nro 1966/37/87 kohta 10 sekä seuraavat oikeustapaukset: KHO 1949 II 385; KHO 1958 II 289; KHO 1963 II 255; KHO 17.6.1970 t:3160, jossa liikevaihtoverokonttori oli palauttanut asian sen selvittämättömään tilaan nähden liikevaihtoverotoimistolle uudelleen käsiteltäväksi. Liikevaihtoverokonttorin päätös ei sisältänyt valituskelpoista päätöstä; KHO 1973 II 587; KHO 1995 B 535, jossa asia oli LO:ssa ratkaistu verovelvollisen harjoittaman toiminnan luonteen osalta. Tämä

7.2. VEROPROSESSUAALISISTA TODISTUSTAAKKASÄÄNNÖKSISTÄ

7.2.1. Todistustaakkasäännösten kehityksestä ja tarpeellisuudesta

Veroprosessuaaliset todistustaakkasäännökset olivat tuloverotuksen alkuaikoina kiteytymättömiä ja asettivat usein näyttövelvollisuuden verovelvolliselle. Tuolloin veroprosessuaaliset todistustaakkasäännökset muotoutuivat pitkälti OK:n siviiliprosessuaalisten todistustaakkasäännösten pohjalta. Kun verotukseen liittyvä julkinen intressi lisääntyi verorasituksen kasvun ja sosiaalisten vähennysten myötä, kun verosäännökset monimutkaistuivat ja kun verotusmenettely ja veroprosessi saivat lähes yksinomaan kirjallisen luonteen, oli veroviranomaisten näyttövelvollisuutta pakko lisätä. Etenkin erityisten verotusmuotojen käyttöönoton vaikutuksesta näyttövelvollisuus siirtyi enenevässä määrin veroviranomaisille. Voidaan todeta, että veroprosessissa oikeuskäytännön merkitys todistustaakkanormien kehittäjänä on ollut varsin merkittävä. Veroprosessuaaliset todistustaakkasäännökset ovat perusperiaatteiltaan olleet lähes muuttumattomia jo useiden vuosikymmenten ajan eikä HLL ole näitä säännöksiä olennaisesti muuttanut[38].

Varsinkin hallinto-oikeuksissa joudutaan usein ratkaisemaan verovalituksia, vaikka päätöksen perustaksi pantavat tosiseikat eivät käy luotettavasti ilmi. Tämän voi ensi silmäyksellä katsoa olevan ristiriidassa HLL 33 §:stä ilmenevän virallisperiaatteen kanssa. Käytännön tuomioistuintoiminnassa joudutaan kuitenkin alistu-

---

päätös ei ollut verovelvolliselle vastainen. Koska asiaa ei ollut muulta osin ratkaistu, ei pelkästään asian siirtämisen ja palauttamisen osalta päätökseen saanut hakea muutosta; sekä KHO 1996 B 540, jossa verotus oli valtion- ja kunnanasiamiehen valituksesta kumottu LO:n päätöksellä ja asia palautettu verotoimistolle ratkaisematta verotukseen liittyviä asiakysymyksiä. LO:n päätöksestä ei siten tuolta osin saanut valittaa. Valitusoikeutta ei ollut myöskään LO:n ratkaisusta siltä osin kuin verovelvollisen väite, ettei asiamiehen valitus täyttänyt HValL:n 9 a §:ssä säädettyjä edellytyksiä, oli hylätty.

[38] Siviiliprosessuaalista todistustaakan jakautumista tarkasteltaessa varsin läheinen kysymys on väittämistaakan jakautuminen. Väittämistaakka perustuu siihen, että asianosaisen on käsittelymenetelmän mukaisesti esitettävä ne tosiseikat, joihin hän perustaa vaatimuksensa (OK 24 luvun 3 §:n 2 mom). Kyseessä on siis asianosaisen velvollisuus esittää jutun ratkaisuun vaikuttavat tosiseikat. Yleensä todistustaakka ja väittämistaakka jakautuvat asianosaisten kesken samalla tavalla. Veroprosessissa ei tutkintamenetelmästä johtuen voida puhua varsinaisesta väittämistaakasta. Rikosprosessissa voidaan puhua väittämistaakasta siinä suhteessa, että syyttäjän on vedottava niihin oikeustosiseikkoihin, jotka muodostavat oletetun rikoksen. Ks. Laukkanen: 1995 s. 244–250, Diesen: 1994 s. 66–68, Virolainen: 1995 s. 37, 270–273 ja 288, Lappalainen: 1995 s. 399–407, Frände: 1999 s. 338, Ryynänen: 2000 s. 90 ja KKO 1999:63, jossa todetaan mm. seuraavaa: OK 24 luvun 14 §:n 2 momentin (1991/1064) mukaan asiassa, jossa sovinto on sallittu, tuomiota ei saa perustaa seikkaan, johon asianosainen ei ole vaatimuksensa tai kiistämisensä tueksi vedonnut. Lainkohdassa tarkoitetaan seikalla oikeustosiseikkaa eli vaaditun oikeusseuraamuksen kannalta välittömästi ratkaisuun vaikuttavaa tosiasiaa. Oikeustosiseikkaan vetoamisesta eli väittämistaakasta on kyse silloin, kun asianosaisen tarkoituksena on saada seikka ratkaisun perusteeksi. Väittämistaakka ei koske todistustosiseikkoja eikä oikeustosiseikkojen oikeudellista arviointia. Vetoaminen tiettyihin lainsäännöksiin tai oikeusperiaatteisiin ei sen vuoksi ole yleensä välttämätöntä.

maan sen tosiseikan edessä, että tarvittavaa lisäselvitystä ei läheskään aina kyetä hankkimaan. Tosiasioiden puutteellinen selvitys ei voi estää ratkaisun tekoa, kunhan lainkäyttöviranomainen on yhteistyössä asianosaisten kanssa ensin riittävän ponnekkaasti yrittänyt selvittää puuttuvat tosiseikat. Puutteellisen näytön tapauksia varten on luotu todistustaakan jakautumista koskevat normit, jotka määräävät, kumman osapuolen on kärsittävä haitalliset seuraamukset siitä, että jokin asian ratkaisuun vaikuttava tosiseikka on jäänyt selvittämättä[39].

Todistelumenettelyssä on tehtävä rajanveto todisteiden harkinnan ja todistustaakan jaon välille. *Todisteiden harkinta* merkitsee todistelun tuloksen arvioimista (todistustosiseikkojen eli todisteiden todistusarvon määrittämistä) ja sen seikan arvioimista, onko relevanttien tosiseikkojen osalta olemassa riittävä näyttö. Todisteiden näyttöarvoa punnitessaan tuomioistuin voi käyttää hyväksi relevantteina pitämiään kokemussääntöjä. Mikäli kokonaisnäytön riittävyyttä koskevassa harkinnassa päädytään kielteiseen tulokseen, joudutaan soveltamaan *todistustaakan jakoa* koskevia säännöksiä, jotka määräävät päätöksen sisällön. Kyse on näissä tapauksissa paljolti siitä, miten epävarmuuteen suhtaudutaan. Puutteellisen näytön tapauksissa tuomioistuin yksinkertaisesti valitsee päätöksen perustaksi pantavat faktapremissit todistustaakkasääntöjen avulla[40]. Vero-oikeudellisten riitakysymysten tulonjakoluonteesta johtuu, että mikäli juttu ratkaistaan toisen osapuolen eduksi, ratkaisu samalla koituu automaattisesti toisen osapuolen tappioksi. Näin todistustaakkanormit voidaan ymmärtää sanktionormeiksi. Todistustaakkanormeihin voidaan suhtautua monella eri tavalla. Ensinnäkin todistustaakkanormit pakottavat osapuolet hankkimaan jutun kannalta tarpeellista näyttöä. Toisaalta ne voivat joissakin tapauksissa laillistaa väärät päätökset. Todistustaakkanormien kohdalla voidaan tällöin katsoa olevan kyse väärien päätösten hyväksyttäviksi arvioiduista haitoista. Todistustaakkanormeja on usein puolusteltu sillä, että niiden avulla on voitu edistää prosessaamisen hyödyllisyyttä ja loppuun saattamista sekä päätösten ennakoitavuutta[41].

7.2.2. Kuinka helposti veroprosessissa syntyy laillisia vääriä päätöksiä

Otsikossa esitetyn ongelman kannalta keskeistä on vastauksen löytäminen kahteen kysymykseen. Ensinnäkin tärkeää on, kuinka tehokkaasti osapuolet ja tuomioistuin kykenevät tuomaan esiin asiaan vaikuttavia tosiseikkoja. Hallintolainkäytössä viranomaisaloitteista ja asianosaisaloitteista asian selvittämistä on tarkasteltava yhdessä, koska niiden välillä vallitsee kiinteä riippuvuus. Toisen merkityksen korostuessa toisen merkitys vastaavasti vähenee. Toiseksi on keskeistä, kuinka korkealle

---

[39] Tirkkonen: 1977 s. 109–110.
[40] Tirkkonen: 1977 s. 112, Klami–Rahikainen–Sorvettula: 1987 s. 16 ja 71, Jonkka: 1993 s. 31, 38 ss. ja 99 ss., Virolainen: 1995 s. 44, 45 ja 280, Frände: 1999 s. 337, 339 ja 340 sekä Ryynänen: 2000 s. 91, 93–95 ja 104. Erilaisista todistusteorioista ks. Diesen: 1994 s. 9 ss.
[41] Klami–Sorvettula–Hatakka: 1990 s. 2 sekä Klami: 1992 s. 366.

tuomioistuin asettaa vaadittavan *näyttökynnyksen*. Näyttökynnys kertoo, kuinka vakuuttavaa näytön pitää olla, jotta väitetty oikeustosiseikka voidaan panna todistustaakan omaavan osapuolen eduksi päätöksen perustaksi. Hallintolainkäytössä näyttökynnys voi vaihdella paitsi asiaryhmittäin myös yksittäisten asioiden välillä. Se tulisi asettaa siten, että aineellisesti oikean ratkaisun todennäköisyys kussakin yksittäistapauksessa olisi mahdollisimman suuri[42].

Näyttökynnys ja todistustaakka kuuluvat läheisesti yhteen, koska tuomioistuin turvautuu todistustaakan jakoa koskeviin normeihin vasta sitten, kun se katsoo, että tietty päätöksen perustaksi pantava faktapremissi ei ole tullut riittävästi selvitetyksi. Mikäli alempi viranomainen on laiminlyönyt virallisperiaatteen mukaisen selvitysvelvollisuutensa tai osapuolet yhteistyövelvoitteensa, voi tuomioistuin alentaa näyttökynnystä, jolloin todistustaakkasäännöksiä ei tarvitse välttämättä soveltaa lainkaan. Mitä korkeampi näyttökynnys asetetaan, sitä useammin tuomioistuin joutuu turvautumaan todistustaakan jakoa koskeviin normeihin. Tällöin riippuu niistä kriteereistä, joilla todistustaakkanormi on asetettu, miten todennäköinen väärien päätösten syntymismahdollisuus on[43]. Todistustaakasta puhuttaessa on yleensä erotettava toisistaan aito ja epäaito todistustaakka. Aito todistustaakka on kyseessä silloin, kun tuomioistuin faktojen puutteessa soveltaa todistustaakkanormia. Epäaito todistustaakka on puolestaan kyseessä silloin, kun toinen osapuoli on esittänyt kantansa tueksi riittävän näytön, jonka kumoamiseksi on esitettävä tarvittava näyttö. Veroasioissa erotellaan varsin harvoin toisistaan aito- ja epäaito todistustaakka[44].

Tilastotiedot hylättyjen juttujen lukumäärästä[45] sekä oikeusjärjestyksessämme vallalla oleva täyden näytön periaate[46] tukevat käsitystäni, että hallintotuomioistuimet asettavat ratkaisutoiminnassaan vaadittavan näyttökynnyksen melko korkealle. Nykyisin käytössä olevat suhteellisen tehokkaat selvityskeinot ovat mahdollistaneet sen, että näyttökynnystä on voitu nostaa tuloverotuksen alkuaikoihin verrattu-

---

[42] Ks. Klami–Sorvettula–Hatakka: 1990 s. 4 ja Cassne–Diesen–Hammarström–Schauman: 1999 s. 117. Rikosprosessissa näyttökynnys on perinteisesti asetettu korkeammalle kuin siviiliprosessissa. Ks. Jonkka: 1991 s. 87–91 ja 96–97 sekä Diesen: 1994 s. 74–83.

[43] Klami–Sorvettula–Hatakka: 1990 s. 4, Klami–Marklund–Rahikainen–Sorvettula: 1988 s. 469–470, Diesen: 1994 s. 65 ja Ryynänen: 2000 s. 126.

[44] Ks. Klami–Sorvettula–Hatakka: 1990 s. 5–6, Klami: 1992 s. 364, Diesen: 1994 s. 72 ja Ryynänen: 2000 s. 91 ja 92.

[45] KHO:ssa joko sellaisenaan tai perusteluja muuttamalla vahvistettujen valitusasioiden osuus on vaihdellut seuraavasti: vuonna 1950 60,4 %, vuonna 1960 57,2 %, vuonna 1965 58,2 %, vuonna 1970 60,3 %, vuonna 1980 67,0 %, vuonna 1990 60,3 % ja vuonna 1995 62,6 %. Verovalitusasioissa vahvistettujen asioiden osuus ei olennaisesti eroa muista valitusasioista. Ks. Nuorvala:1968 s. 18, KHO:n vuosikirja 1970 A, s. 231, KHO:n vuosikirja 1983 A, s. 353, KHO:n vuosikirja 1992 B, s. 213, KHO:n vuosikirja 1996 B, s. 337, KM 1981:64 s. 93 ja HE 143/1993 vp./A 4, s. 14.

[46] Ks. Klami–Rahikainen–Sorvettula: 1987 s. 76 ja Klami–Marklund–Rahikainen–Sorvettula: 1988 s. 471, Ryynänen: 2000 s. 98 ja 99 sekä Tirkkonen: 1977 s. 100. Tirkkosen mukaan täydellä näytöllä tarkoitetaan – prosessuaalisen todistelun luonteen mukaisesti – eräänlaista korkeamman asteen todennäköisyyttä eli siis sellaista todennäköisyyden määrää, joka riittää saamaan järkevän ja tunnollisen henkilön vakuuttuneeksi siitä, että tosiseikka todella on olemassa.

na[47]. On silti muistettava, että verovalitusasiassa voi toisinaan olla hyvin vaikea hankkia objektiivisesti luotettavaa näyttöä. Verovelvolliset eivät aina valittaessaan ymmärrä kiinnittää riittävää huomiota väitteittensä todistamiseen. Mikäli viranomaisaloitteisuus ei kaikilta osin toimi moitteettomasti, voivat todistustaakan jakoa koskevat normit saada kohtuuttoman suuren merkityksen ratkaisutoiminnassa. Näin voi helposti käydä erityisesti silloin, kun näyttökynnys asetetaan tarpeettoman korkealle. Tosiasioita vastaamattomien päätösten merkitystä ei tule liioitella. Hyödyllisempää on pohtia, minkälaisen informaation turvin hyväksymme erehtymisriskin.

7.2.3. Todistustaakkanormien taustalla olevat periaatteet

Todistustaakkanormit perustuvat muiden oikeusnormien tapaan tosiasiaoletuksiin, arvoihin ja tavoitteisiin[48]. Todistustaakkanormien teoriataustasta ja niihin vaikuttavista oikeudellisista periaatteista on olemassa melko laajoja yleisesityksiä[49]. On todettava, että nämä yleisesitykset on laadittu lähinnä siviilioikeutta varten. Todistustaakkanormien pohjaksi otetut periaatteet ovat kuitenkin suurelta osin yleispäteviä ja niitä voidaan soveltaa myös vero-oikeudessa. Todistustaakkanormien perustaksi ei ole kyetty kehittämään yhtä yhtenäistä perustelutapaa. Tässä on tarpeetonta yksityiskohtaisesti selvittää kaikkia todistustaakkanormien perusteluiksi kehitettyjä teorioita. Olen valinnut Klamin esittämän jaottelun neljään argumenttiryhmään, koska se on selkeä ja muodostaa melko hyvän pohjan todistustaakan jaolle. Klamin esittämä jaottelu ei ole kaiken kattava, mutta ainakaan tässä yhteydessä sitä ei ole tarkoituksenmukaista laajentaa. Jaottelun eduksi on vielä mainittava se, että näillä jäljempänä mainittavilla periaatteilla on merkitystä myös todistusharkinnassa, kun arvioidaan, onko päätöksen perustaksi saatu riittävää näyttöä[50].

Ensimmäinen varsin vahva argumentti on vetoaminen siihen, *miten asiat yleisen elämänkokemuksen mukaan yleensä ovat*. Vero-oikeuden alueelta voidaan ottaa seuraavanlainen esimerkki: Oletetaan, että liikkeenharjoittaja ei ole hankkinut yksi-

---

[47] Ks. Klami: 1992 s. 364 ja 365, jossa Klami jakaa veroprosessuaaliset todistustaakkatilanteet neljään ryhmään: 1) tapaukset, joissa todistustaakkanormi yhdistyy täyden näytön vaatimukseen, 2) tapaukset, joissa todistustaakkanormi yhdistyy vaatimukseen huomattavasta todennäköisyydestä, 3) tapaukset, joissa todistustaakkanormi yhdistyy vaatimukseen vähäisestä näyttöenemmyydestä ja 4) tapaukset, joissa todistusteeman ei tarvitse olla edes yli 50 % todennäköinen, vaan näyttökynnys on eräänlainen evidenssivaatimus alle 50 %:n. Näyttökynnys ylittyy tällöin, jos tuo evidenssivaatimus on täytetty, eikä seikan vastakohtaakaan ole näytetty riittävän varmasti toteen. Klamin käsityksen mukaan huomattava osa veroprosessuaalisista todistustaakkatilanteista kuuluu tosiasiallisesti kahteen viimeksi mainittuun ryhmään. Oman kokemukseni mukaan veroprosessuaaliset todistustaakkatilanteet jakautuvat pääosin ryhmiin 2) ja 3). Vrt. Ryynänen: 2000 s. 112, 113 ja 236 sekä Cassne–Diesen–Hammarström–Schauman: 1999 s. 144–148.

[48] Klami: 1983 s. 30 ss.

[49] Ks. Halila: 1955 s. 29–76 sekä Tirkkonen: 1977 s. 113–119.

[50] Ks. Klami–Rahikainen–Sorvettula: 1987 s. 82–85, Klami–Sorvettula–Hatakka: 1990 s. 14–16, Klami–Marklund–Rahikainen–Sorvettula: 1988 s. 484–485 ja Ryynänen: 2000 s. 101.

tyiskäyttöönsä lainkaan autoa. Lisäksi oletetaan, että hän yksinään omistaa yhtiön, jolla ei ole ulkopuolisia työntekijöitä ja jolla on käyttöomaisuuteen kuuluva henkilöauto. Tällaisessa tapauksessa voidaan yleisen elämänkokemuksen mukaan päätellä, että omistaja käyttää liikkeen autoa myös jonkin verran yksityisajoihinsa. Mikäli liikkeenharjoittaja haluaa kumota tämän olettaman, on hänen ajopäiväkirjan tai muun luotettavan selvityksen avulla kyettävä osoittamaan väitteensä todenperäisyys. Tätä argumenttia kutsutaan todennäköisyyden teoriassa alkuperäistodennäköisyydeksi. Joka haluaa tästä poiketa, on velvollinen esittämään tarvittavan näytön väitteittensä tueksi[51] . Milloin alkuperäistodennäköisyys on matala, näyttökynnystä ei ole syytä asettaa kovin korkeaksi. Mikäli alkuperäistodennäköisyys on korkea, kuten esimerkkitapauksessamme, näyttökynnystä voidaan korottaa. Tämän suuntainen päättely tukee Klamin kantaa joustavista näyttökynnyksistä[52] .

Toinen varsin tärkeä argumenttiryhmä rakentuu sen varaan, *millainen mahdollisuus osapuolilla on varautua näyttöön ja esittää sitä oikeudenkäynnissä*. Tämän mukaan selvitysvelvollisuus on asetettava pääasiassa sille osapuolelle, jolla on paremmat edellytykset selvittää asia. Tämän argumenttiryhmän painotusta veroasioissa puoltaa se, että todistustaakka tulee tällöin yleensä asetetuksi materiaalista totuutta edistävällä tavalla[53] . Periaate on nimenomaisesti lausuttu VerMenL 26 §:n 4 mom:ssa. Argumenttiryhmää tarkasteltaessa on pidettävä mielessä vero-oikeudellisten kiistojen luonne. Verovalitusasioissa ei ole kaksiasianosaissuhdetta samassa mielessä kuin siviiliriidoissa. Esim. riidan kohde ei ole kahden osapuolen toisilleen antama tahdonilmaisu kuten usein siviiliprosessissa. Toisaalta osapuolet eivät voi vapaasti disponoida riidan kohteesta. Veroprosessissa päätöksen pohjaksi pantava tieto on usein saatavissa vain verovelvolliselta, koska verotus rakentuu verovelvollisen henkilökohtaisten taloudellisten olosuhteiden varaan. Toista osapuolta, joka kykenisi tuomaan esiin asiaan vaikuttavia tosiseikkoja, ei kaikissa tapauksissa ole. Verovalitusasioissa näyttömahdollisuus ja siihen liittyvä näyttövelvollisuus saattavat joskus olla ristiriidassa alkuperäistodennäköisyyden kanssa. Alkuperäistodennäköisyys puhuu voimakkaasti esim. sen puolesta, että ihmiset myyvät omaisuuttaan käyvästä hinnasta. Kuitenkin mm. peiteltyä osingonjakoa koskevassa tapauksessa verovelvolliselle saatetaan asettaa näyttövelvollisuus myydyn esineen arvoon vaikuttavista seikoista.

Molempien edellä esitettyjen argumenttiryhmien puutteena on mainittava se seikka, että niin yleinen elämänkokemus kuin näyttömahdollisuuksien arvioimi-

---

[51] Andersson: 1967 s. 178–179 ja Ryynänen: 2000 s. 96.

[52] Ks. Klami–Sorvettula–Hatakka: 1990 s. 17–19, Klami–Marklund–Rahikainen–Sorvettula: 1988 s. 485 sekä Klami: 1992 s. 365, joissa on esitetty Klamin käyttämään neljään argumenttiryhmään perustuva malli näyttökynnyksen johtamiseksi. Näitä argumentteja voidaan käyttää haittamittareina arvioitaessa suuntaan tai toiseen väärän päätöksen haittoja suhteutettuina toisiinsa. Kaplanin kehittelemää matemaattista mallia hyväksi käyttäen näyttökynnys päätökselle $b \geq 1/((1+$ (väärän päätöksen haitta suuntaan a)/(väärän päätöksen haitta suuntaan b)). Kaavan sisällöstä voidaan havaita, että sen avulla voidaan laskea näyttökynnys kumpaankin suuntaan.

[53] Vrt. Cassne–Diesen–Hammarström–Schauman: 1999 s. 119, 148 ja 149.

nenkin ovat varsin subjektiivisia käsitteitä. Lähinnä tarkoituksenmukaisuussyistä hallintotuomioistuimissa varsin usein katsotaan, että näyttömahdollisuuksien jakautuminen on ratkaisevin kriteeri todistustaakkaa jaettaessa[54].

Kolmas keskeinen kriteeri, joka vaikuttaa todistustaakkanormien muotoutumiseen, on niiden *toiminta yleensä aineellisen oikeuden normien kanssa*. Tällöin otetaan huomioon se tärkeä seikka, että materiaalisten oikeusnormien toimivuus saattaa olennaisesti riippua siitä, minkä suuntaisiin ja millaista näyttökynnystä edellyttäviin todistustaakkanormeihin ne liittyvät. Klami nimittääkin tätä argumenttiryhmää materiaalisten oikeusnormien tavoitteeksi[55]. On täysin mahdollista, että huonosti harkituista todistustaakkanormeista johtuen hyvät materiaaliset säännökset jäävät vaille riittävää tehoa. Toisaalta huonosti laadittujen materiaalisten säännösten puutteita voidaan yrittää peitellä liian tehokkaiksi muodostuvien todistustaakkanormien avulla. Itse olisin valmis ulottamaan em. kriteerin koskemaan myös todistustaakkanormien ja menettelysäännösten yhteensopivuutta. Tätä puoltaa jo yksistään se, että vero-oikeudessa aineelliset ja muodolliset säännökset kietoutuvat usein kiinteästi yhteen. Tällöin kriteerillä on suuri merkitys siinä, että se korostaa todistustaakkanormien ja aineellista totuutta tavoittelevien materiaalisten sekä menettelytapanormien välistä yhteensopivuuden vaatimusta. Veroprosessi ei aina kykene takaamaan asianosaiselle riittävän tehokkaita keinoja hänen edukseen vaikuttavien tosiseikkojen esiintuomiseen. Esimerkiksi veroprosessin kirjallinen luonne saattaa tosiasiallisesti rajoittaa asianosaisen mahdollisuuksia puolustaa oikeuksiaan. Mielestäni tällainen tilanne voidaan ottaa huomioon todistustaakkanormin sisältöä määritettäessä. Käytännön veroprosessissa tämä tärkeä periaate on mielestäni jäänyt liian vähälle huomiolle[56].

Neljäs ja viimeinen argumenttiryhmä on varsin merkittävä esim. rikosoikeudessa. Periaate korostaa sitä seikkaa, *kummalla osapuolista on paremmat edellytykset kantaa väärän päätöksen haittaseuraamukset*. Kysymys on tällöin päätösriskin sosiaalis-taloudellisesti oikeudenmukaisena pidettävästä kohtaannosta. On selvää, että etenkin törkeissä rikosasioissa väärällä syylliseksi lukevalla tuomiolla on yksilön kannalta varsin tuhoisat seuraukset. Tämän vuoksi rikosasiassa sovelletaan syytetyn kannalta edullista todistustaakkasääntöä ja korkeaa näyttökynnystä. Verovalitusten yhteydessä tällä kriteerillä ei sen sijaan tavallisissa tapauksissa ole kovinkaan suurta merkitystä, koska se asettaisi liian yksipuolisesti todistustaakan veronsaajalle. Mikäli kyse on esim. suuresta arvioverotuksesta tai selvittämättömän omaisuuden lisäyksen verottamisesta, voi periaatteella olla tärkeä merkitys. Varsinkin yritysverotuksessa verotuspäätöksillä voi olla laajakantoisia vaikutuksia. Mielestäni lainkäyttöviranomaiset voisivat entistä enemmän ottaa sosiaalis-taloudelliset seikat huomioon näyttökysymyksiä ratkaistaessa[57].

---

[54] Ks. Andersson: 1967 s. 176 ja Siniharju: 1972 s. 73 sekä Mattila: 1984 s. 465.
[55] Klami–Sorvettula–Hatakka: 1990 s. 15.
[56] Vrt. Ryynänen: 2000 s. 100.
[57] Vrt. Ryynänen: 2000 s. 118.

7.2.4. Konkreettiset veroprosessuaaliset todistustaakkanormit

Edellä mainittujen kriteerien pohjalta on luotu joukko konkreettisia todistustaakkaa koskevia normeja, joissa edellä mainitut argumentit vaikuttavat vaihtelevassa määrin. Jotta esitykseni ei liikkuisi täysin teoreettisella tasolla, esitän lyhyen katsauksen voimassa oleviin veroprosessuaalisiin todistustaakkanormeihin[58]. Edellä mainitut argumentit eivät tietenkään toimi ongelmitta vero-oikeudessakaan. Niiden painotus riippuu luonnollisesti kulloisestakin tuomarista. Aina ei voida yksiselitteisesti sanoa, millaiset osapuolten näyttömahdollisuudet kussakin tapauksessa ovat tai miten asiat yleisen elämänkokemuksen mukaan ovat. Lisäksi erimielisyyksiä aiheuttaa käytännön ratkaisutoiminnassa se, kuinka korkealle näyttökynnys kussakin asiassa asetetaan. Meillä valittajan näyttökynnys on perinteisesti asetettu veroprosessissa melko korkealle. Tätä asiantilaa vastaan voidaan kritisoida ainakin niissä tapauksissa, joissa on hylätty sellainen valitusperuste, jonka tueksi on tuotu jonkin verran näyttöä, ja valittu tämän sijasta vaatimuksen vastakohta, jonka tueksi kenties on esitetty paljon vähemmän näyttöä[59].

Kaksiasianosaissuhteesta johtuvana yleisenä prosessuaalisena periaatteena on veroasioissakin pidettävä sitä, että milloin esitettyjä väitteitä ei ole kiistetty, niitä on pidettävä näytettyinä. Myönnettyjä asioita on pidettävä toteen näytettyinä[60]. Nämä periaatteet eivät kuitenkaan ole täysin ehdottomia. Esimerkiksi laajaan verotarkastuskertomukseen sisältyviä tietoja ei aina voida panna päätöksen perustaksi, vaikkei niitä ole nimenomaisesti kiistetty. Veroasioissa sovellettavasta virallisperiaatteesta johtuen edes myönnettyä asiaa ei ole pantava päätöksen perustaksi, mikäli esitetyn selvityksen perusteella käy ilmi, että asia on myönnetty tosiasioita vastaamattomasti. Jommankumman *osapuolen myöntäminen veroprosessissa ei siten sido tuomioistuinta*[61].

Todistustaakkanormit asettavat osapuolille velvollisuuden tuoda esiin asian ratkaisemisen kannalta tärkeitä tosiseikkoja. Osapuolille ei kuitenkaan voida asettaa velvollisuutta tuoda esiin näyttöä verolain sisällöstä. Tämä tuomioistuimen on tunnettava viran puolesta (jura novit curia)[62]. Lainkäyttöviranomaisia ei luonnollisestikaan sido veroviraston tai verotuksen oikaisulautakunnan ottama kanta todistus-

---

[58] Aiheesta on juuri julkaistu kattava tutkimus. Ks. Ryynänen: 2000, etenkin s. 133 ss.
[59] Vrt. Klami–Sorvettula–Hatakka: 1990 s. 16–21.
[60] Ks. Andersson: 1990 s. 183, Ryynänen: 2000 s. 67 sekä Hämeenlinnan Hallinto-oikeus 10.11.1999 t:99/1004/2, jossa verovelvollinen oli esittänyt vaatimuksensa tueksi tosiasianäyttöä. Veroasiamies oli ainoastaan yleisluontoisesti kiistänyt näytön esittämättä kiistämisensä tueksi tosiasioihin tukeutuvaa vastanäyttöä. Tämän vuoksi asia ratkaistiin verovelvollisen eduksi.
[61] Ks. Ryynänen: 2000 s. 115 ja 116. Ruotsissa osapuolen myöntämiseen on suhtauduttu samalla tavalla kuin meilläkin. Ks. SOU 1946:69 s. 78, Leidhammar: 1995 s. 53 sekä Wennergren: 1996 s. 78 ja 79.
[62] Ks. OK 17:3, Andersson: 1967 s. 175 ja Ryynänen: 2000 s. 88 ja 89. Vrt. siviiliprosessin osalta Laukkanen: 1995 s. 262 ss.

taakan jaosta[63]. Sama sääntö pätee myös esim. verotarkastuskertomuksissa otettuun kantaan todistustaakan jaosta.

Verovalitusasioissa *veroilmoitus muodostaa* lainkäyttöviranomaisen näkökulmasta jonkinlaisen *presumption tosiasioista*. Tähän vaikuttaa osaltaan se, että tietoisesti virheellisten tietojen antaminen veroilmoituksessa on kriminalisoitu. Virheellisten tietojen antamisesta voi rangaistuksen lisäksi seurata jälkiverotus ja veronkorotus. Veroilmoituksesta voidaan jommankumman osapuolen esittämän näytön perusteella poiketa[64]. On toki muistettava, että veroilmoituksen todistusarvo riippuu paljolti siitä, onko se laadittu muodollisesti virheettömästi ja sisältääkö se kaikki tarvittavat tiedot. Mikäli veroilmoitus on laadittu puutteellisesti, sen presumptiovaikutus heikkenee[65]. Ääritapauksena tulee kyseeseen verotuksen toimittaminen arvioverotuksena.

Veroilmoituksen todistusarvoa on punnittava erilaisin perustein sen mukaan, onko kyse eksaktista vai arvionvaraisesta erästä[66]. Milloin verovelvollinen valittaa puhtaasti arvionvaraisista seikoista ja valituksen tueksi saatava tosiseikasto on ainoastaan hänen hankittavissaan, todistustaakka kääntyy yleensä valittajan vahingoksi. Tällöinkin lainkäyttöviranomaiset varmistuvat siitä, että verovelvollista on ensin kuultu sellaisissa tapauksissa, joissa veroilmoituksesta on verotusmenettelyssä olennaisesti poikettu. Joskus osapuolen ei voida kohtuudella edellyttää esittävän veroprosessissa kovinkaan yksityiskohtaista näyttöä. Esim. maanviljelijän voi olla vaikea luotettavasti selvittää sähkön kulutuksen jakautumista maatilatalouden ja yksityistalouden osalle, mikäli tilalla ei ole käytössä useita sähkömittareita. Tällaisissa puhtaasti arvionvaraisissa seikoissa lainkäyttöviranomainen voi ilman luotettavaa lisänäyttöä arvioida verotettavan tulon suuruuden. Verovelvollisen on verotusvaiheessa tuotava esiin ne perusteet, joiden avulla arvionvarainen tulo- tai omaisuuserä voidaan määrittää. Veroprosessissa tämä sama periaate soveltuu siltä osin, kuin tuomioistuin ei pelkän oman arvionsa turvin katso olevan syytä poiketa verotuksen oikaisulautakunnan päätöksestä[67].

Muutoksenhakuviranomaiset eivät luonnollisestikaan ole sidottuja alempien viranomaisten arvioihin tulon, menon tai varallisuuden määrästä. Näistä poikettaessa on huomattava, että verotoimistot pyrkivät soveltamaan yhtenäisyyden vuoksi sa-

---

[63] Ks. Andersson: 1967 s. 181.

[64] Ks. Tarjanne: 1939 s. 278, Rekola: 1947 s. 483, Kauppi: 1950 s. 227 ss., Kuopus: 1988 s. 295, Cassne–Diesen–Hammarström–Schauman: 1999 s. 120–123 ja Ryynänen: 2000 s. 70 ja 137. Myös verovelvollinen voi uuden selvityksen turvin osoittaa aiemmin antamansa veroilmoituksen virheelliseksi. Ks. KHO 22.10.1974 t. 4057.

[65] Ks. Kilpi: 1980 s. 289 ja Andersson: 1967 s. 171.

[66] Saarialho: 1925 s. 114 ja 115, Kauppi: 1950 s. 229.

[67] Ks. VvMp ilmoittamisvelvollisuudesta (1995/1760) 1 § 2 mom ja vrt. VerL 36 § (1967/547). Ks. myös KHO 1924 II 35, jossa verovelvollinen ei ollut edes väittänyt ilmoittaneensa hänellä verovuonna olleiden tulojen todellista määrää kirjanpidon tai tehtyjen muistiinpanojen nojalla, vaan ilmoittaneensa ne arvionsa mukaan. Näissä olosuhteissa verotuslautakunnalla oli oikeus toimittaa verotus arvioimalla. Verovelvollinen ei kyennyt osoittamaan arvioverotuksin tuloon lisättyä määrää liialliseksi.

moja arvioperusteita kaikkiin verovelvollisiin. Verotuksen yhtenäistämiseksi on kehitetty useita arviointiperusteita. Esim. vähennyskelpoisten työhuonekulujen arvioperusteet sisältyvät verohallituksen vuosittain julkaisemiin yhtenäistämisohjeisiin[68]. On huomattava, että *yhtenäistämisohjeet eivät sido lainkäyttöviranomaisia*[69]. Toisaalta verohallitus määrittää vuosittain lain sille antamin valtuuksin mm. verosta vapaaksi katsottavien matkakustannusten korvausten perusteet ja määrät sekä luontoisetujen laskentaperusteet. Näihin päätöksiin sisältyviä *presumptioarvoja* lainkäyttöviranomaiset ovat omissa päätöksissään velvollisia tunnollisesti noudattamaan. Myyntivoittoverotuksessa hankintaolettama voi taata tietyn hankintamenon, vaikkei verovelvollinen ole kyennyt esittämään selvitystä todellisesta hankintamenosta. Tuloverolaissa ilmaistu ns. kolmen vuoden sääntö luo lähtökohtaolettaman Suomessa asumisesta[70]. Milloin tämäntyyppisiä presumptioarvoja ei ole käytettävissä, voidaan suuntaa oikeaksi ratkaisuksi hakea muita verovelvollisia koskevista vastaavista verotuspäätöksistä. Nämä muodostavat helposti jonkinlaisen lähtökohtaolettaman, josta poikkeamiseksi osapuolen on esitettävä tarvittava näyttö. Tällöin verotus voi joissakin tapauksissa saada liiankin jähmettyneitä piirteitä.

Veronsaajatahon on yleensä kyettävä näyttämään sellaisten seikkojen olemassaolo, jotka synnyttävät verovelvollisuuden. Verovelvollisen on puolestaan yleensä näytettävä sellaiset seikat, jotka vähentävät verovelvollisuutta tai poistavat sen kokonaan. Mikäli veronsaajataho haluaa esim. verottaa kokonaan ilmoittamatta jätettyjä tuloja tai poiketa veroilmoituksesta jonkin sellaisen tuloerän osalta, joka on yksilöity tarkasti, on veronsaajatahon yleensä hankittava tarpeellinen näyttö asiassa[71]. Näissä tapauksissa näyttötaakan asettaminen verovelvolliselle olisi kohtuutonta. Verovelvolliselta ei voida vaatia näyttöä negatiivisen seikan olemassaolosta. Esimerkiksi poikkeukselliset olosuhteet voivat kääntää todistustaakan verovelvollisen vahingoksi. Mikäli verovelvollinen ei ilmoita lainkaan tuloja, voidaan häneltä täydellä syyllä vaatia selvitystä siitä, millä varoilla elinkustannukset on suoritettu[72].

Muiden kuin kirjanpitovelvollisten menojen vähennyskelpoisuuden edellytyksis-

---

[68] Yhtenäistämisohjeista ks. esim. Henkilöverotuksen käsikirja luku 21.

[69] Ks. KHO 1979 II 557, jossa sopivan julkisen liikenteen puuttuessa hyväksyttiin oman auton käyttö halvimmaksi kulkuneuvoksi asunnon ja työpaikan välisiin matkoihin. Oman auton käytöstä aiheutuneet kustannukset vähennettiin todellisten kulujen suuruisina. Näyttövelvollisuus todellisista kuluista oli verovelvollisella. Verovelvollinen oli valituksessaan vaatinut verohallituksen yhtenäistämisohjeen mukaista kilometrivähennystä, mitä hänelle ei luotettavan näytön puuttuessa myönnetty. Vrt. KHO 18.3.1998 t:464, jossa erityisellä toimialalla työskentelevän verovelvollisen asunnon ja erityisen työntekemispaikan väliset matkakulut vähennettiin luonnollisina vähennyksinä. Verohallituksen päätös (1992/1227) asunnon ja työpaikan välisten matkakustannusten perusteella myönnettävästä vähennyksestä ei tullut asiassa suoraan sovellettavaksi. Muun selvityksen puuttuessa sitä voitiin kuitenkin pitää lähtökohtana luonnollisen vähennyksen määrää arvioitaessa. Näyttövelvollisuus todellisten kustannusten määrästä oli verovelvollisella.

[70] Ks. tuloverolain 11, 46, 64 ja 73 §, SOU 1946: 69 s. 86, Andersson: 1999, Ryynänen: 2000 s. 105 sekä 207–210.

[71] Ks. esim. Andersson: 1990 s. 183, Hultqvist: 1995 s. 58, Cassne–Diesen–Hammarström–Schauman: 1999 s. 123, 128 ja 129 sekä Ryynänen: 2000 s. 136 ja 237.

[72] Ks. Ryynänen: 2000 s. 121–124.

tä on säädetty valtiovarainministeriön ilmoittamisvelvollisuudesta antamassa päätöksessä. Tämän mukaan veroilmoitukseen on eritellen merkittävä ne vähennykset, jotka verovelvollinen tahtoo lukea hyväkseen ja joiden tekeminen edellyttää verovelvollisen esittämää selvitystä vähennyksen perusteesta ja suuruudesta. Verovelvollisen on liitettävä veroilmoitukseensa päätöksestä tarkemmin ilmi käyvät tositteet, jotta vähennys voidaan lukea hänen edukseen. Verovelvolliselta voidaan edellyttää näyttöä sekä menoerän suuruudesta että sen liittymisestä tulonhankintaan. Erilaisten menoerien osalta voidaan asettaa eriasteinen selvitysvelvollisuus. Tietyissä tapauksissa verovelvolliselle on annettu oikeus käyttää veroilmoituslomakkeellaan hänelle suotua valintaoikeutta. Joskus verovelvollisella on katsottu olevan oikeus muuttaa tahdonvaltaista vaatimustaan vielä verotuksen päätyttyäkin. Tämä edellyttää kuitenkin yleensä verovelvollisen taholta vahvaa näyttöä verovelvollisen erehdyksestä tai veroviranomaisen virheellisestä menettelystä. Veronsaajatahon on puolestaan tuotava esiin sellainen näyttö, jonka perusteella menon vähennyskelpoisuus voidaan evätä tai vähennyskelpoista määrää alentaa[73].

Kirjanpitovelvollisten osalta on todettava, että hyvän kirjanpitotavan ja lain edellytykset täyttävällä kirjanpidolla on huomattava todistusarvo verotuksessa. Tämän vastakohtana verovelvollinen voidaan VerMenL:n nojalla alistaa arvioverotukseen, mikäli veronsaajataho kykenee osoittamaan kirjanpidon epäluotettavaksi. Kirjanpitovelvollisen veroilmoitukseen liitettävistä tiedoista ja selvityksistä on nykyisin säädetty em. valtiovarainministeriön päätöksessä. Verovelvollinen vastaa kirjanpitonsa oikeellisuudesta. Kirjanpitoa ei tarkasteta useinkaan verotusta toimitettaessa, vaan yleensä vasta mahdollisen verotarkastuksen yhteydessä. Veroviranomaiset tosin säännönmukaisesti kehottavat kirjanpitovelvollisia täydentämään verotuksen yhteydessä havaitut puutteellisuudet. Mikäli kirjanpitovelvollisen jonkin menoerän osalta tulee erimielisyyttä, on verovelvollisen osoitettava sekä menoerän yhteys elinkeinotoimintaan että sen määrä, jotta meno voidaan vähentää verotuksessa[74].

Erityisten verotusmuotojen, kuten arvioverotuksen, verovelvollisen vahingoksi tapahtuvan veronoikaisun, jälkiverotuksen, selvittämättömän omaisuuden lisäyksen verotuksen sekä veron kiertämistä, peiteltyä osinkoa ja kansainvälistä peiteltyä voitonsiirtoa koskevien tapausten osalta veronsaajilla on lähtökohtaisesti näyttövelvollisuus verotuksen toimittamisen edellytyksistä. Sen jälkeen, kun nämä edellytykset ovat tulleet näytetyiksi toteen, verovelvollisen on yleensä näytettävä, että verotus on toimitettu liian suurena. Veronsaajan on näytettävä myös veronkorotuksen määräämisen edellytykset[75].

---

[73] Ks. Cassne–Diesen–Hammarström–Schauman: 1999 s. 129, Ryynänen: 2000 s. 126, 128–130, VvMp (1995/1760) 1, 11 ja 13-16 § sekä seuraavat oikeustapaukset: KHO 1973 II 590, KHO 1984 II 619, KHO 1987 B 583, KHO 1989 B 556.

[74] Ks. VvMp (1995/1760) 4–10 ja 12 §, Andersson: 1967 s. 177, Ryynänen: 1996 s. 490–491, Cassne–Diesen–Hammarström–Schauman: 1999 s. 123–127 ja Ryynänen: 2000 s. 141–143 ja 149–151.

[75] Ks. Tikka: 1972 s. 314, Andersson: 1967 s. 179 ja 180, Andersson: 1996 s. 103, Ryynänen: 1996 s. 505, 507–516, Manninen: 1998 s. 78, Cassne–Diesen–Hammarström–Schauman: 1999 s. 132, 133 ja 141, Niskakangas, marraskuu 2000, s. 19:24, Savolainen–Teperi: 2000 s. 178, 179 ja 187 sekä Ryynä-

Käytännössä edellä mainittujen verotusmuotojen käytön edellytysten toteennäyttämiselle ei aina ole asetettu kovin korkeita vaatimuksia. Esim. selvittämättömän omaisuuden lisäyksen verottamisen edellytykset katsotaan usein näytetyiksi, kun verovelvollisen tuloista ja menoista on verotoimistossa laadittu asianmukainen laskelma, jota ei ole kyetty osoittamaan virheelliseksi. Jälkiverotuksen edellytysten katsotaan usein muun luotettavan selvityksen puuttuessa täyttyvän muodollisesti virheettömästä verotarkastuskertomuksesta ilmenevien tietojen perusteella. Verovelvollisen epänormaali menettely tai toimenpiteen poikkeuksellisuus on useissa tapauksissa kääntänyt todistustaakan verovelvollisen vahingoksi[76]. Mikäli verotusmenettelyn tai veroprosessin yhteydessä on meneillään rikostutkinta tai rikosprosessi, on tällä vaikutuksia myös todistustaakkaan. Rikosasioissa epäilyksen kohteeksi joutuneella henkilöllä ei ole toimimisvelvollisuutta eikä totuudessapysymisvelvollisuutta. Myös veronkorotusta koskeviin asioihin saattaa liittyä rikosprosessuaalisia piirteitä, joiden vallitessa on perusteltua painottaa veronsaajaa edustavan asiamiehen näyttövelvollisuutta. Tämä voi rajoittaa tuomioistuimen selonottovelvollisuutta[77].

Eräissä tapauksissa verolainsäädäntöömme sisältyy nimenomainen määräys todistustaakan jakautumisesta. Tällainen verovelvolliselle varsin laajan näyttövelvol-

---

nen: 2000 s. 27, 28, 117, 128 ja 175–201. Arvioverotuksen, veron kiertämisen ja peitellyn osingon osalta veronsaajien näyttövelvollisuus ilmenee jo asianomaisten VerMenL:n (27, 28 ja 29 §) ja EVL:n (52g §) säännösten sanamuodosta, koska verotus voidaan toimittaa vain, kun on ilmeistä, että lain soveltamisedellytykset täyttyvät. Samanlainen näyttövelvollisuus on nyttemmin säädetty myös eräiden sulkusäännösten osalta. Ks. VerMenL 34a § (1996/1122), YHL 12 § 3 mom (1995/1573) ja Wikström: 1999 s. 103 ja 104. Ks. myös seuraavat oikeustapaukset: KHO 1961 II 332; KHO 1961 II 426, jossa ei kyetty näyttämään, että verovelvollinen olisi harjoittamansa romuliikkeen varaston puutteellisen arvostuksen johdosta jäänyt osaksi liiketulostaan verottamatta. Tämän vuoksi jälkiverotus kumottiin; KHO 24.2.1975 t:840, jossa yhtiön kirjanpidon tarkastuksen mukaan sen kassatili oli verovuonna ollut useana kuukautena kreditsaldoinen. Yhtiön veroilmoitusta ei voitu panna oikaistunakaan verotuksen perustaksi, koska yhtiö ei ollut esittänyt luotettavaa selvitystä niistä kirjanpitoon merkitsemättä jääneistä tilapäislainoista, joita se oli väittänyt saaneensa toimitusjohtajaltaan. Verolautakunnalla oli oikeus vahvistaa yhtiön verotettava tulo jälkiverotuksen yhteydessä arvioiden. Jälkiverotuksin vahvistettua määrää ei ollut, kun otettiin huomioon kreditsaldojen suuruudet eri kuukausina, arvioitu liialliseksi; sekä KHO 12.7.1976 t:2711, jossa verovelvollisen tulo oli veroilmoituksen puuttuessa vahvistettu arvioiden. Kun hänen katsottiin verotuksesta valittaessaan esittämällään selvityksellä tehneen todennäköiseksi, ettei hänellä verovuonna ollut ollut veronalaisia tuloja verotuksesta valittaessaan ilmoittamaansa määrää enempää, arvioverotus kumottiin.

[76] Ks. Savolainen–Teperi: 2000 s. 188 ja 189 sekä seuraavat oikeustapaukset: KHO 16.6.1975 t:2513, jossa osakeyhtiö ei ollut antanut veroilmoitustaan verolautakunnan kahteen kertaan lähettämästä kehotuksesta huolimatta. Laiminlyönti aiheutti poikkeuksellisen todistustaakan selvittää, ettei vastaperustetulla yhtiöllä olisi ollut toimintaa; sekä KHO 9.7.1975 t:2716, jossa liikevaihtoverotus oli toimitettu veroilmoituksen antamisen laiminlyömisen vuoksi arvioiden. Valituksen yhteydessä annetun veroilmoituksen mukaan verotettavaa liikevaihtoa ei ollut ollut. Veroilmoituksella, jota verovelvollinen ei kehotuksesta huolimatta ollut täydentänyt, ei katsottu näytetyn arvioverotuksen olleen perusteeton.

[77] Ks. Diesen: 1994 s. 65 ja 73, Virolainen: 1995 s. 308–310, Hirvonen: 1997 s. 373, Cassne–Diesen–Hammarström–Schauman: 1999 s. 116 ja 167–169 sekä Ryynänen: 2000 s. 28, 29 ja 68.

lisuuden asettava määräys sisältyy esim. VerMenL 26 §:n 4 momenttiin, jota on käsitelty jo edellä. Näyttövelvollisuus on niin ikään asetettu verovelvolliselle vaadittaessa eräitä poistoja ja varauksia tai vähennettäessä maatalouden, liikkeen- ja ammatinharjoittajan työmatkoista aiheutuvaa elantokustannusten lisäystä[78].

Vero-oikeudelliset todistustaakkasäännökset ovat melko vaikeasti hahmotettavissa ja usein arvostuksenvaraisia. Monissa tapauksissa on virheellistä jakaa todistustaakkaa teoreettisin perustein pelkästään toisen osapuolen kannettavaksi. Käytännön tuomioistuintyöskentelyssä todistustaakka tulisikin usein jakaa asian luonteen ja kohtuusnäkökohdat huomioon ottaen tasapuolisesti[79]. Valitettavasti tuomioistuinkäytännössä todistustaakka saatetaan joskus jakaa varsin kaavamaisin perustein. Muutoksenhakijan kannalta tilannetta selkeyttäisi huomattavasti se, että jo verovirastot ja verotuksen oikaisulautakunnat ottaisivat selvän kannan todistustaakan jakoa koskeviin kysymyksiin. Tämä kanta olisi syytä merkitä selvästi verotusasiakirjoihin ja verotuksen oikaisulautakunnan päätökseen. Verotusasiakirjoihin tehdyt merkinnät ovat tärkeitä siksi, että verotusta toimitettaessa ei enää pidetä erillistä pöytäkirjaa. Verotuksen oikaisulautakuntien ja hallinto-oikeuksien päätösten perustelemiseen on tämän vuoksi kiinnitettävä erityistä huomiota, jotta verovelvollinen voi niistä saada tarvitsemansa informaation todistustaakan jaosta. Näin muutoksenhakija voi jo ennakolta varautua edukseen vaikuttavan näytön esittämiseen, jolloin tuomioistuimen päätös ei tule täytenä yllätyksenä.

7.2.5. Virallisperiaatteen suhde todistustaakkasäännöksiin

Todistustaakkanormeja tarkasteltaessa on helppo huomata, että niiden perusteella asianosaisten kannettavaksi jää melkoinen näyttövelvollisuus. Veroprosessissa syntyy usein kiistaa arvionvaraisista, verovelvollisen henkilökohtaisiin olosuhteisiin liittyvistä seikoista, joista lisänäyttöä on saatavissa vain verovelvollisen taholta. Tällöin näyttövelvollisuus lankeaa luonnostaan verovelvolliselle. Ensi näkemältä todistustaakkanormien ja virallisperiaatteen voidaan katsoa olevan jonkinasteisessa ristiriidassa. Toisaalta näyttövelvollisuus lankeaa asianosaiselle, mutta samanaikaisesti tuomioistuimella on tosiseikkojen suhteen selonottovelvollisuus. Veroprosessissa voikin usein syntyä ongelmia sen suhteen, miten virallisperiaate, näyttökynnys ja todistustaakan jakoa koskevat normit voidaan sovittaa järjellisellä tavalla yhteen. On paikallaan lainata KHO:n kannanottoa tästä kysymyksestä: ”Oikeusturvan kannalta on lähtökohtana nykyisinkin syytä korostaa virallisperiaatteen merkitystä. Asiaa ei pitäisi ratkaista puutteellisen selvityksen pohjalta viitaten todistustaakan jakoa koskeviin periaatteisiin. Käytettävissä olevin keinoin olisi huolehdittava, että ratkai-

---

[78] Ks. Ryynänen: 2000 s. 159 ja 212–217, EVL 32, 40, 42, 49 ja 55 § (2000/1168), MVL 10 e § (2000/1169) sekä VeroHp liikkeen- ja ammatinharjoittajan työmatkasta aiheutuneen elantokustannusten lisäyksen vähentämisestä vuodelta 2000 toimitettavassa verotuksessa (1999/1358) 6 §.
[79] Ks. Andersson: 1967 s. 182–183 ja VerMenL 26 § 4 mom.

sun perustana on riittävä tosiasiaselvitys." KHO:n kannanotto johtaa siihen, että näyttökynnyksen noustessa viranomaisaktiivisuutta on yleensä lisättävä[80].

Virallisperiaatteen ja todistustaakkasäännösten yhteen sovittaminen johtaa usein käytännössä eräänlaisen yhteistoimintaperiaatteen soveltamiseen. Viranomainen täyttää tällöin selonottovelvollisuutensa osoittamalla asianosaiselle, mitä lisäselvitystä asiassa on esitettävä. HLL 33 §:ssä ei säännellä sitä, kenelle useista asianosaisista lisäselvityksen esittämisvelvollisuus on osoitettava. Luontevan ratkaisumallin tähän ongelmaan tarjoaisi periaate, jonka mukaan lisäselvityksen esittämisvelvollisuus tulisi uskoa sille asianosaisista, jolle kuuluu puuttuvan selvityksen suhteen todistustaakka. Useissa tapauksissa näin voidaan menetelläkin, mutta tällaista yleispätevää ohjetta hallintolainkäyttöasioissa ei voida kuitenkaan antaa. Tämä johtuu pitkälti siitä, että hallintolainkäytössä ei voida puhua todistustaakkasäännöksistä samassa merkityksessä kuin esim. yleisessä lainkäyttöprosessissa. Hallintolainkäytössä on tyydyttävä yleisemmin puhumaan asian selvittämisestä. Käsiteltävien asioiden suuresta julkisesta intressistä, puutteellisesta kaksiasianosaissuhteesta sekä tehokkaan oikeussuojan vaatimuksesta johtuen hallintolainkäytössä noudatetaan varsin laajasti periaatetta, jonka mukaan *selvitysvelvollisuus osoitetaan sille, joka voi sen helpoimmin ja luotettavimmin täyttää*. Mikäli asianosainen ei kykene täyttämään hänelle asetettua selvitysvelvollisuutta, on asiasta syytä ilmoittaa asian ratkaisevalle viranomaiselle. Sen on tällöin ensisijaisesti selvitettävä, voidaanko puuttuva näyttö hankkia muulla tavalla[81].

7.3. ÄÄNESTÄMINEN

OK:n äänestyssäännöksillä on aina ollut tuloverotusta koskevissa asioissa täydentävä merkitys, koska äänestämisestä on annettu erityissäännöksiä aina ensimmäisestä tuloverosta alkaen. Myös HLL:n äänestämistä koskevalla määräyksellä on tuloveroprosessissa vain toissijainen merkitys, koska VerMenL:n soveltamisalaan kuuluvaa asiaa koskevasta äänestämisestä on säädetty VerMenL:ssa. Tätä erityissäännöstä sovelletaan sekä verotuksen oikaisulautakunnissa, hallinto-oikeuksissa että KHO:ssa. Päätökseksi tulee VerMenL:n mukaan se mielipide, jota useimpien on katsottava kannattaneen. Jos äänet jakautuvat tasan, päätökseksi tulee se mielipide,

---

[80] Ks. KHO:n 70 -vuotisjuhlamuistio s. 2, Cassne–Diesen–Hammarström–Schauman: 1999 s. 112, Ryynänen: 2000 s. 81 sekä Tarukannel–Jukarainen: 1999 s. 44, jossa arvioidaan, että tulevaisuudessa näyttötaakkaperiaatteiden merkitys hallintolainkäytössä tulee kasvamaan. Kannanottoa ei ole perusteltu. Arvio viittaa siihen, että käsittelymenetelmä olisi kirjoittajan mukaan voimistumassa hallintolainkäytössä.

[81] Myös Ruotsissa todistustaakka kuuluu lähtökohtaisesti sille, jolla on paremmat edellytykset esittää näyttöä veroprosessissa. Ks. HE 217/1995 vp./A 6, s. 59, Ryynänen: 2000 s. 67 ja 222. Vrt. HMenL 17 §:n 2 mom, jonka mukaan asianosaisen on tarvittaessa esitettävä selvitystä vaatimuksensa perusteista. Muiden selvitysten hankkiminen kuuluu viranomaiselle.

joka on verovelvolliselle edullisempi (in dubio contra fiscum), tai, jollei tätä perustetta voida soveltaa, se mielipide, jota puheenjohtaja on kannattanut. Verovelvollisen suosimisen periaate voidaan tulkita siten, että epäselvä laintulkinta- tai näyttökysymys tulisi ratkaista verovelvollisen eduksi. Verovelvollisen kannalta edullisempi vaihtoehto voidaan helposti määrittää, kun veroprosessissa ratkaistaan markkamääräisiä erimielisyyksiä. Mikäli tällöin on kannatettu useampaa kuin kahta mielipidettä eikä minkään kannalla ole enemmistöä, on valittajan kannalta edullisimman vaihtoehdon puolesta annetut äänet yhdistettävä sitä lähinnä olevan mielipiteen puolesta annettuihin ääniin. Näin jatkamalla voidaan selvittää mielipide, jota enemmistö kannattaa. Toisinaan, kuten esim. kotikuntaa koskevassa valituksessa, verovelvollisen kannalta edullisempaa vaihtoehtoa ei voida aina yksiselitteisesti määrittää. Tällöin voidaan kiinnittää huomiota verovelvollisen näkemykseen hänen kannaltaan edullisemmasta vaihtoehdosta[82].

HLL:n äänestämistä koskevia määräyksiä sovelletaan paitsi pääasiaratkaisuihin, myös prosessuaalisiin välipäätöksiin. Tällaisissa tilanteissa HLL:n äänestyssäännöksillä voi olla merkitystä veroprosessissakin. HLL:ssa on omaksuttu jo aikaisemminkin hallintolainkäytössä voimassa ollut pääperiaate, jonka mukaan puheenjohtajan ääni ratkaisee äänten mennessä tasan. Äänet eivät tosin useinkaan jakaudu tasan, koska lainkäyttöviranomaisen jäsenmäärä on yleensä pariton. Koska hallintolainkäytössä voidaan määrätä eräistä rikosoikeudellisiin rangaistuksiin verrattavista seuraamuksista, omaksuttiin HLL:iin rikosprosessin puolelta lievimmän lopputuloksen sääntö. Tämän mukaan voittaa äänten mennessä tasan se mielipide, joka on lievempi sille, johon seuraamus kohdistuu. Tässä tarkoitettua lievimmän lopputuloksen sääntöä voidaan noudattaa vain eräissä rajoitetuissa asiaryhmissä, kuten päätettäessä tuomitsemisesta oikeudenkäynnin kulun turvaamiseksi tarkoitetun velvoitteen laiminlyönnin johdosta uhkasakkoon, sakkoon tai muuhun erityiseen seuraamukseen. Äänestämisessä on muutoin noudatettava samoja periaatteita kuin yleisissä tuomioistuimissakin. Äänestys suoritetaan virkaikäjärjestyksessä puheenjohtajan lausuessa viimeisenä mielipiteensä. Sekä hallinto-oikeuksissa että KHO:ssa ns. tarkastava jäsen lausuu kuitenkin jäsenistä aina ensiksi mielipiteensä virkaiästä riippumatta. Jos tuomioistuimen jäsen esittelee asian, hän lausuu ensin mielipiteensä. Kustakin eri vaatimuksesta on tarvittaessa äänestettävä erikseen. Näin on meneteltävä silloinkin, kun samaa vaatimusta koskevassa asiassa on useita ratkaisuun vaikuttavia erilliskysymyksiä. Tuomioistuimen jäsenen on lausuttava jokaisesta ratkaistavasta kysymyksestä riippumatta siitä, mitä mieltä hän on ollut edellisestä kysymyksestä äänestettäessä. Näin ollen vähemmistöön jäänyt jäsen, joka olisi jättänyt asian tutkimatta, joutuu lausumaan mielipiteensä myös itse pääasiasta[83].

---

[82] Ks. Sahlberg: 1962, Alkula: 1980 s. 93 ja 94, Myrsky–Linnakangas: 1996 s. 154, verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio VM TM 1997/36 s. 4 ja 5, Ryynänen: 2000 s. 82 ja VerMenL 74 §.

[83] Ks. Hermanson: 1898 s. 58 ja 59, HE 217/1995 vp./A 6, s. 79-81, LaVM 5/1996 vp./HE 217/1995 vp., 53 §:n osalta, Kulla: 1999 s. 138 ja 139, Tarukannel–Jukarainen: 1999 s. 285–288, HLL 52 §, OK 23 luvun 1 §:n 2 mom, 3–5, 7 ja 8 § sekä ROL 10:2 ja 3.

7.4. PÄÄTÖKSEN PERUSTELEMINEN JA SISÄLTÖ

LOL:ssa tai KHOL:ssa ei ollut säännöksiä perusteluvelvollisuuden sisällöstä, vaan tältäkin osin noudatettiin OK:sta ilmeneviä periaatteita. HLL 53 §:n päätöksen perustelemista koskeva säännös ei merkittävästi muuta perusteluvelvollisuuden sisältöä. Perusteluilla on erityisen suuri merkitys silloin, kun asianosaiset ovat erimielisiä tosiseikoista. Päätöksen perustelut ovat tärkein informaatiokanava tuomioistuimen ja asianosaisten välillä (perustelujen asianosaisfunktio). Tämän vuoksi säännöksen tehtävänä on korostaa sitä, että perustelut on laadittava huolellisesti ja perustelutekniikkaa on jatkuvasti kehitettävä. Perusteluista on ilmettävä, mitkä seikat ja selvitykset ovat vaikuttaneet ratkaisuun ja millä oikeudellisella perusteella siihen on päädytty. Seikalla tarkoitetaan tässä yleensä konkreettista tosiseikkaa. Selvityksillä tarkoitetaan sitä aineistoa, johon ratkaisun perusteena oleva seikka nojautuu. Selvitykset osoittavat todistusharkintaa, jolloin ratkaisijan tulisi ilmaista myös päättelyketju, arvostelmat ja todennäköisyysharkinta. Hyvät perustelut ja asianmukainen valitusosoitus ohjaavat asianosaista hankkimaan lisäselvitystä muutoksenhakuviranomaiselle. Vaatimus päätöksen perustelemisesta ja oikeus hakea muutosta ovat PL 21 §:n 2 momentin nojalla keskeinen osa oikeudenmukaista oikeudenkäyntiä[84].

Hallintolainkäytössä päätöksen perusteluilla on hyvin samanlaiset tehtävät kuin hallintomenettelyssäkin. Tässä yhteydessä on syytä korostaa perustelujen merkitystä asian selvittämisen kannalta, koska perusteluvelvollisuus pakottaa viranomaisen selvittämään puuttuvia tosiseikkoja sekä punnitsemaan huolellisesti eri ratkaisuvaihtoehtoja. Hallintolainkäytössä on hallintomenettelyä voimakkaammin korostettava asianosaisten oikeusturvan vaatimusta. Hallintomenettelystä poiketen päätös on hallintolainkäytössä aina perusteltava. Hallintomenettelyn tapaan hallintolainkäytössäkin voidaan erottaa tosiasiaperustelut ja oikeudelliset perustelut. Tavallisesti hallintoviranomainen voi tyytyä mainitsemaan vain ne tosiseikat, jotka välittömästi tukevat päätöksen lopputulosta. Hallintolainkäytössä viranomaiselta edellytetään huomattavasti yksityiskohtaisempaa päätösperustelua kuin hallinnossa. Tämä koskee sekä tosiseikkoja että oikeusohjeita. Näin ollen valitusviranomaisen on tarvittaessa yksityiskohtaisesti selvitettävä, miksi tietty tosiseikka on pantu ratkaisun perustaksi ja miksi jotakin toista seikkaa ei ole pidetty totena. Viimeksi mainittu tilanne voi syntyä esim. silloin, kun suullisessa käsittelyssä on esitetty asiakirja-aineistoon verrattuna poikkeavaa näyttöä. Viranomaisen tulee mainita, samoin kuin hallintomenettelyssäkin, mitä säännöksiä ja määräyksiä se on soveltanut. Tämän lisäksi lainkäyttöviranomaisen on tarvittaessa mainittava muukin oikeusohje, kuten yleinen oikeusperiaate tai ennakkopäätöksestä ilmenevä sääntö. Asian-

[84] Ks. Aarnio: 1989 s. 185 ja 186, Kurvinen–Sippola: 1989 s. 138, Kuosma: 1996 s. 49–50 ja 53–54, Hallberg–Ignatius–Kanninen: 1997 s. 339, Aer: 2000 s. 177–183 sekä Ryynänen: 2000 s. 82–84.

osaisten oikeusturvan vaatimus edellyttää hallintolainkäytössä oikeusohjeiden sisällön huomattavasti yksityiskohtaisempaa selvittämistä kuin hallintomenettelyssä. Päätösperustelut on laadittava niin yksityiskohtaisiksi ja selviksi sekä päätöksen rakenne niin selkeäksi, että asianosainen voi päätöksestä vaikeuksitta todeta viranomaisen päättelyn kulun. HLL 53 §:ssä on säädetty vain käsittelyn lopettavan päätöksen perustelemisesta. Laissa ei ole erityissäännöksiä välipäätösten perustelemisesta. Niiden luonne ei aina edellytä seikkaperäisiä perusteluja. KHO:n perusteluvelvollisuutta korostaa sen päätöksiin usein sisältyvä prejudikaattiluonne, mikä voisi yksityiskohtaisten perustelujen puuttuessa vaarantua. Valitusluvan myöntämistä koskevissa asioissa KHO:n päätösten perustelut ovat vakiintuneet hyvin suppeiksi ja kaavamaisiksi. Asianosaisten oikeusturvan takaaminen saattaisi tältä osin edellyttää laajempaa perusteluvelvollisuutta[85] .

Päätöksen perusteluvelvollisuutta ja suullisessa käsittelyssä pidettävää pöytäkirjaa koskevia säännöksiä täydentävät päätöksen sisältöä koskevat määräykset, jotka on HLL:ssa laadittu huomattavasti yksityiskohtaisemmiksi kuin aikaisemmin. Tästä huolimatta päätöksen sisältö ei ole olennaisesti muuttunut aikaisempaan käytäntöön verrattuna. Päätöksestä on käytävä ilmi mm. tarpeellisilta osiltaan selostus asian aikaisemman käsittelyn vaiheista, selostus asianosaisten vaatimuksista ja tarpeellisilta osiltaan niiden perusteista sekä tarpeellisilta osiltaan selostus asiassa annetuista selvityksistä. Säännöksen sanamuoto osoittaa, että valitusviranomaisen ei tarvitse sanatarkasti lainata esim. alemman viranomaisen päätöstä tai asianosaisten vaatimusten perusteita, vaan se voi keskittyä ratkaisun kannalta olennaisten seikkojen selostamiseen. Asianosaisten vaatimukset on kuitenkin syytä merkitä päätökseen yksityiskohtaisesti. Hallintolainkäyttöasioissa asianosaisten vaatimusten perusteita ja asiassa esitettyjä selvityksiä ei ennen HLL:n säätämistä yleensä merkitty kovinkaan yksityiskohtaisesti päätökseen. Nyt päätösten sisällölle on asetettava suuremmat vaatimukset. Päätöksessä tulisi aina mainita ratkaisun kannalta relevantit selvitykset riippumatta siitä, ovatko asianosaiset niihin nimenomaisesti vedonneet tai onko valitusviranomainen ennen päätöksentekoa hankkinut ne viran puolesta. Esimerkiksi selostuksen asian aikaisemmista käsittelyvaiheista voi korvata päätökseen liitetty jäljennös alemman viranomaisen päätöksestä. Valitusviranomainen voi liittää päätökseensä jäljennöksen muusta asiakirjasta vain, jos päätöksen selvyys ei siitä vaarannu. Päätöksestä on käytävä ilmi myös päätöksen perustelut ja lopputulos sekä mahdollinen äänestyslausunto ja esittelijän eriävä mielipide. Toimituskirjassa on jo pitkään ilmoitettu mahdollisesta äänestyksestä tai esit-

---

[85] Ks. KHO:n 50 -vuotisjuhlaistunnossaan vuonna 1968 hyväksymä muistio päätösten perustelemisen kehittämisestä hallintolainkäytössä sekä KHO:n täysistunnossaan 20.2.1996 hyväksymä päätösten perustelemisen kehittämistä koskeva muistio, HE 217/1995 vp./A 6, s. 81 ja 82, Tarukannel–Jukarainen: 1999 s. 289–298, Nieminen: 1999 s. 124 sekä Aer: 2000 s. 184–190. Vrt. OK 24:4 (1998/165), VerMenL 26 § 5 mom ja HMenL 24 §. Larma on koonnut 1930-luvulta alkaen KHO:n ratkaisuja, jotka osoittavat hallintoviranomaisten päätösten perusteluille asetettavia kriteereitä. Ks. Larma: 1968 s. 108–111.

telijän eriävästä mielipiteestä, jotka asianosainen sai tiedokseen erillisestä pyynnöstä. Nykyisin äänestyslausunnot ja esittelijän eriävä mielipide on liitettävä hallinto-oikeudesta annettavaan toimituskirjaan, mikä lisää päätösten informaatioarvoa asianosaisten kannalta[86].

7.5. OIKEUDENKÄYNTIKULUT

HLL:n säätämisen myötä VerMenL:ssa luovuttiin oikeudenkäyntikulujen erityissäätelystä ja tyydyttiin vain viittaamaan HLL 13 luvun säännöksiin. HLL:n oikeudenkäyntikulusäännösten tavoitteena on parantaa etenkin yksityisen asianosaisen oikeusturvaa siten, että hänellä olisi aikaisempaa paremmat mahdollisuudet saada kulunsa korvatuiksi voittaessaan asiansa. Näin ollen hallintolainkäytössäkin on aikaisempaa selkeämmin omaksuttu periaate, jonka mukaan asiansa hävinnyt velvoitetaan korvaamaan vastapuolen kulut. Tästä pääsäännöstä on kuitenkin hallintolainkäyttöasioiden useat erityispiirteet huomioon ottaen jouduttu tekemään useita poikkeuksia. HLL 74 §:n 1 momentin mukaan asianosainen on velvollinen korvaamaan toisen asianosaisen oikeudenkäyntikulut[87] kokonaan tai osaksi, jos erityisesti asiassa annettu ratkaisu huomioon ottaen on kohtuutonta, että tämä joutuu pitämään oikeudenkäyntikulunsa vahinkonaan. Oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuus saattaa hallintolainkäyttöasioissa tulla kyseeseen silloinkin, kun asian käsittelyyn on ottanut osaa materiaalinen asianosainen, jonka nimissä oikeutta ei kuitenkaan käydä[88].

HLL:n sanamuodosta ilmenee, että *asiassa annetun ratkaisun lisäksi* oikeudenkäyntikulujen määräämiseen vaikuttavat muutkin seikat. Tällaisia *muita tekijöitä* voivat olla mm. oikeudenkäyntiin johtaneet seikat kuten asian riitaisuus ja tulkinnanvaraisuus. Hävinneen asianosaisen esittämät seikat tai näyttö voivat riittävällä tavalla puoltaa asian saattamista tuomioistuimen tutkittavaksi. Lisäksi on otettava huomioon asian merkittävyys asianosaisille sekä asianosaisten asemaan liittyen asianosaisten erilaiset edellytykset käydä oikeutta tietyssä asiassa ja tästä johtuvat erilaiset oikeudenkäyntikulut sekä oikeudenkäyntikulujen määrä suhteessa riidan kohteeseen ja asianosaisen maksukykyyn. Markkamääräisesti pienilläkin ve-

---

[86] Ks. HE 217/1995 vp./A 6, s. 82 ja 83, HLL 54 §, HaOA 13 ja 14 §, KHOA (1977/702) 26 ja 27 § sekä OK 24:7 ja 15. Vrt. HMenL 23 §, ennen HLL:a voimassa ollut LOL 27 § 1 mom (1974/1021) ja ennen HaOA:ta voimassa ollut LOA 18 § (1989/522).

[87] Ks. KHO 1979 B II 630, jonka mukaan kulut ulosoton kieltämishakemuksesta ovat korvattavia oikeudenkäyntikuluja. Tapauksessa ei korvattu perintöverolautakunnalle esitetyistä selvityksistä aiheutuneita kuluja.

[88] Ks. VerMenL 92 § (1996/1122) sekä Keski-Suomen LO:n päätös 13.8.1997 t:479, jossa lääninoikeus oli virkavaalia koskevassa valitusasiassa kuullut virkaan valittua henkilöä. Lääninoikeus totesi, että tällä henkilöllä oli sellainen asianosaisasema, että hänelle olisi voitu tuomita korvattavaksi oikeudenkäyntikuluja. Samaa periaatetta voidaan noudattaa myös veroasioissa esim. kuultaessa peiteltyä osingonjakoa koskevassa asiassa materiaalista asianosaista.

ronalennuksilla voi olla suuri merkitys taloudellisesti huonossa asemassa olevalle verovelvolliselle. Oikeudenkäyntikulujen määrän tulisi kuitenkin aina pysyä kohtuullisella tasolla veroriidan intressiin nähden. Esim. varakkaan säätiön voi olla paljon helpompi kantaa suuretkin oikeudenkäyntikulunsa kuin luonnollisen henkilön paljon pienemmät kulunsa. Edellä mainittu luettelo ei ole tyhjentävä, vaan oikeudenkäyntikulujen määräämiseen vaikuttavat muut seikat on aina arvioitava yksittäisten olosuhteiden mukaan. Olennaista on, että hallintolainkäytössä oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä kaavamaisesti asian lopputuloksen mukaan, vaan kyse on useiden eri seikkojen perusteella tehtävästä kohtuusharkintaan nojautuvasta kokonaisarviosta[89].

Lainkäyttöviranomaisen on *viran puolesta tutkittava em. muiden seikkojen olemassaolo*. Vaikka hävinnyt asianosainen olisi myöntänyt oikeudenkäyntikuluvaatimuksen, ei se estä kohtuullistamista. Tuomioistuimen on siten prosessinjohtovaltansa turvin saatava asianosaisilta kannanotot asiaan liittyvistä kysymyksistä. OK:n mukaan tuomioistuin voi määrätä, että asianosaiset osaksi tai kokonaan vastaavat itse oikeudenkäyntikuluistaan, jos asia on ollut oikeudellisesti niin epäselvä, että hävinneellä asianosaisella on ollut perusteltu syy oikeudenkäyntiin. Säännöksen tarkoitus on taata mahdollisuus saattaa oikeudellisesti mutkikas asia tuomioistuimen tutkittavaksi sekä sitä kautta mahdollistaa prejudikaattiaineiston syntyminen. Säännös koskee ensisijaisesti tapauksia, joissa laissa on aukko tai laki on tulkinnanvarainen tai oikeuskirjallisuudesta ei löydy yksiselitteistä tulkintaratkaisua. Lainkäytössä näyttökysymyksiä on usein varsin vaikea erottaa oikeuskysymyksistä, minkä vuoksi lainkohtaa voidaan soveltaa silloinkin, kun sekä oikeus- että näyttökysymys on epäselvä. Asianosaisen on OK:n mukaan vedottava tämän kohtuullistamisperusteen olemassaoloon. Hallintolainkäytössä tämä kysymys ei ole yhtä selvä. Katson, että kohtuullistamisperuste voidaan vanhan oikeuskäytännön mukaisesti ottaa edelleenkin huomioon viran puolesta. Myös OK:n kanssa yhdenmukaista tulkintaa voidaan puolustella varsinkin, kun yksityisen asianosaisen ei tarvitse tähän kohtuullistamisperusteeseen vedota vapautuakseen oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuudesta[90].

HLL:n oikeudenkäyntikulusäännöksiä sovellettaessa päätöksen tehnyt hallintoviranomainen voidaan rinnastaa asianosaiseen. Tämä tarkoittaa sitä, että päätöksen

---

[89] Ks. HE 217/1995 vp./A 6, s. 87. Kohtuusharkintaan perustuva kokonaisarvio käy ilmi esim. Uudenmaan LO:n ratkaisusta 29.5.1997 t:610/6, jossa oikeudenkäyntikulujen määrään vaikuttivat paitsi ratkaisun lopputulos, myös hallintoviranomaisen virheen laatu ja muutoksenhakuun liittynyt arvioitu verovelvollisen työmäärä. KHO ei ole johdonmukaisesti ottanut huomioon asian tulkinnanvaraisuutta oikeudenkäyntikulujen määrään vaikuttavana tekijänä. Leimaveroa koskevassa asiassa KHO 21.10.1998 t:2266 verovelvollinen voitti asiansa, mutta ei saanut oikeudenkäyntikuluja. Samaa asiaa koskeva prejudikaatti oli annettu jo ratkaisussa KHO 27.5.1996 t:1677.

[90] Ks. HE 107/1998 vp./A 4, s. 19–23, OK 21:8a ja 8b sekä Keski-Suomen LO:n päätös 18.9.1997 t:585, jossa LO otti oikeudenkäyntikulujen korvaamista harkitessaan huomioon, ettei valituksen vireilletulon ajankohtana ollut oikeuskäytäntöä vastaavista tapauksista ja oikeuskirjallisuuden kannanotot olivat ristiriitaisia. Vrt. ennen OK 21 luvun muutosta (1999/368) voimassa ollut OK 21:15, jonka dispositiivisesta luonteesta johtuen saattoi olla vaikea päätellä, voiko tuomioistuin viran puolesta

tehnyt hallintoviranomainen voidaan määrätä korvaamaan oikeudenkäyntikuluja tai sille voidaan määrätä suoritettavaksi kuluja. Hallintoviranomainen voidaan määrätä korvausvelvolliseksi silloinkin, kun muu viranomainen käyttää julkista puhevaltaa valitusviranomaisessa. Esimerkiksi tuloverotusta koskevissa asioissa oikeudenkäyntikulut voidaan kanavoida veroviraston maksettaviksi, vaikka veronsaajia edustaakin yleensä asiamies, jonka asema suhteessa verovirastoon on melko riippumaton. Verotuksen oikaisulautakunnassa kertyneet kulut eivät ole korvattavia oikeudenkäyntikuluja eikä oikaisulautakuntaa voida hallintoviranomaisena määrätä korvaamaan oikeudenkäyntikuluja. Tässä suhteessa tilanne on säilynyt samanlaisena tutkijalautakuntiin verrattuna. Veronsaaja-asianosaisista valtio, kunta, seurakunta ja kansaneläkelaitos voidaan velvoittaa korvaamaan oikeudenkäyntikuluja. Valtion korvattavaksi määrätyt oikeudenkäyntikulut maksaa verovirasto[91].

Käsiteltävän aiheen kannalta kaikkein merkityksellisin on HLL 74 §:n 2 momentin säännös, jossa on täsmennetty julkisen asianosaisen korvausvelvollisuutta. Tämän mukaan asiaa arvioitaessa on otettava erityisesti huomioon, *onko oikeudenkäynti aiheutunut viranomaisen virheestä*. Virallisperiaate asettaa hallintoviranomaiselle velvollisuuden selvittää asia. Nyt onkin kysyttävä, voiko selonottovelvollisuuden laiminlyönti aiheuttaa hallintoviranomaiselle velvollisuuden maksaa verovelvollisen oikeudenkäyntikuluja. Hallintolainkäytössä on jo annettu joitakin ratkaisuja, joissa viranomaisen kuulemis- tai selvitysvelvollisuuden laiminlyönti on katsottu säännöksessä tarkoitetuksi viranomaisen virheeksi. Samalla tavalla on mielestäni arvioitava tilanteita, joissa viranomainen on laiminlyönyt ohjaus ja neuvontavelvollisuutensa tai joissa se on vaatinut asian ratkaisun kannalta tarpeetonta selvitystä[92].

Toisaalta päätöksen virheellisyys voi johtua siitä, että *asianosainen ei ole esittänyt riittävää selvitystä* viranomaiselle, jolloin ei yleensä voida puhua viranomaisen

---

soveltaa viitattuja OK 21 luvun säännöksiä. Muutettujen OK 21 luvun säännösten myötä meillä on jälleen palattu lähemmäs ennen vuoden 1993 uudistusta (1993/1013) vallinnutta tilannetta. Tuolloin voimassa olleen OK 21 luvun 3 §:n (1948/572) mukaan kukin sai kärsiä oikeudenkäyntikulunsa vahinkonaan, jos asian havaittiin olleen niin sekava ja epätietoinen, että oikeudenkäyntiin oli ollut perusteltua aihetta. Säännöstä sovellettiin usein myös hallintolainkäytössä sillä seurauksella, että oikeudenkäyntikuluja tuomittiin vain harvoissa tapauksissa ja tällöinkin määrältään hyvin pieninä. Ks. KHO 1974 II 549, KHO 1974 II 578 ja Huotari: 1976.

[91] Ks. Huotari: 1976 s. 216, HE 217/1995 vp./A 6, s. 87, Hallberg–Ignatius–Kanninen: 1997 s. 441 ja Andersson: 1996 s. 111, jonka mukaan kunnallisveroa koskevassa asiassa oikeudenkäyntikuluvaatimus voidaan kohdistaa valtioon. Ratkaisua puoltaa se seikka, että verotuskoneisto on valtion. Ks. myös seuraavat oikeustapaukset: Vaasan LO 12.6.1998 t:170/III, jossa kunnallisverotusta koskevassa asiassa LO velvoitti kaupungin maksamaan valittajalle oikeudenkäyntikulujen korvausta. Asian ratkaisemisessa oli ollut kysymys lain tulkinnasta. Oikeudenkäynti ei ollut aiheutunut viranomaisen kuulemis- tai selvittämisvelvollisuuden laiminlyönnistä siten, että verovirasto olisi tällä perusteella voitu velvoittaa korvaamaan valittajan oikeudenkäyntikuluja; sekä KHO 1965 II 629, jossa katsottiin, ettei kuntaa voida kirkollisveron maksuunpanoa koskevassa asiassa velvoittaa korvaamaan oikeudenkäyntikuluja. Vrt. KHO 1960 I 1, jossa valtion korvattavaksi määrätyt oikeudenkäyntikulut määrättiin lääninhallituksen maksettavaksi.

[92] Ks. SOU 1993:62 s. 102–104, Hallberg–Ignatius–Kanninen: 1997 s. 442, KHO 1995 A 36; Keski-Suomen LO 12.9.1997 t:573, jossa toimeentulotukipäätös oli perustunut puutteelliseen selvitykseen

virheestä. Mikäli viranomaisen kuitenkin harkitaan menetelleen virheellisesti, asianosaisen selvitysvelvollisuuden laiminlyönti voi sen laadusta riippuen joko vähentää viranomaiselle muutoin kuuluvaa korvausvelvollisuutta tai poistaa sen kokonaan[93] . Myös esim. asian riitaisuus ja tulkinnanvaraisuus voivat oikeuttaa alentamaan korvausta tai poistamaan sen kokonaan, vaikka julkinen asianosainen olisikin menetellyt virheellisesti ja häviäisi asiansa. On huomattava, että julkista asianosaista ei voida velvoittaa korvaamaan vastapuolen oikeudenkäyntikuluja verotuksen oikaisulautakunnan tai hallintotuomioistuimen menettelyvirheen perusteella, vaan virhe on täytynyt tapahtua veroviraston tai veronsaajan edustajan toimesta. Viimeksi mainittu voi menetellä virheellisesti esim. jättäessään toistuvasti vastaamatta verovelvollisen esittämiin kannanottoihin ja todisteisiin, esittäessään asiallisesti vääriä vaatimuksia ja väitteitä tai perustaessaan vaatimuksensa liian kevyin perustein tehtyjen olettamusten varaan[94] .

---

hakijan tuloista. Asian selvittäminen oli viranomaisen vastuulla. Kun asiassa ei ollut edes väitetty, että hakija olisi kieltäytynyt tietojen antamisesta, viranomaisen menettely oli ollut virheellistä. Viranomainen velvoitettiin korvaamaan osa hakijan vaatimista oikeudenkäyntikuluista; KHO 5.11.1999 t:2972, jossa veroviranomaiset olivat laiminlyöneet riittävällä tarkkuudella selvittää liikkeen kirjanpitoon kirjaamattoman myyntitulon ja sen myötä peitellyn osingon määrän. Valtio velvoitettiin korvaamaan osa verovelvollisen vaatimista oikeudenkäyntikuluista; sekä RÅ 1992 ref 49, jossa puolisoiden harjoittama ravintolaliike oli veronsaajan valituksesta määrätty lääninoikeudessa arvioverotettavaksi sillä perusteella, että osa myyntituloista olisi jätetty ilmoittamatta. Puolisot voittivat kamarioikeudessa arvioverotusta koskevan asian, mutta kamarioikeus ei myöntänyt vaadittuja asiamiehestä aiheutuneita oikeudenkäyntikuluja. Regeringsrätten pysytti kamarioikeuden oikeudenkäyntikulupäätöksen vedoten mm. seuraaviin syihin: Tapaus ei kosketellut verotuksellisesti vaikeita ongelmakysymyksiä, veroviranomaiset eivät olleet syyllistyneet virheelliseen menettelyyn ja puolisoiden tulot huomioon ottaen ei ollut kohtuutonta, että he joutuivat pitämään oikeudenkäyntikulunsa vahinkonaan.

[93] Ks. seuraavat oikeustapaukset: KHO 15.8.1994 t:3397, jossa asia oli valituksessa mainittujen seikkojen osalta ollut niin epäselvä, että oikeudenkäyntiin oli ollut perusteltu syy. Verovelvollinen ei ollut prosessin aikaisemmassa vaiheessa toimittanut tarvittavaa selvitystä valituksenalaisista seikoista. Koska verovelvollisen ilmoitusvelvollisuuden piiriin kuuluva tarvittava selvitys saatiin vasta oikeudenkäynnin avulla, ei verovelvollinen voinut saada tämän selvityksen antamisesta korvausta; Kuopion LO 19.6.1997 t:691, jossa LO totesi, että jutun tosiasia-aineisto oli tullut suurelta osalta esiin vasta lääninoikeudessa. Vaikka verovelvollinen voittikin pääosin asiansa, oli vastapuolella ollut asian sekavuudesta ja epätietoisuudesta johtuen perusteltu syy oikeudenkäyntiin. Näissä olosuhteissa verovelvollisella ei ollut oikeutta oikeudenkäyntikulujen korvaukseen; Turun ja Porin LO 24.3.1998 t:102/2, jossa valittaja oli omalla menettelyllään antanut toimeentulotuesta päättäville aiheen epäillä toimeentulotuen tarvetta. Oikeudenkäynti ei näin ollen aiheutunut lautakunnan virheestä siten, että se olisi ollut velvollinen korvaamaan valittajan oikeudenkäyntikulut kokonaan siitä huolimatta, että LO:n ratkaisu oli valittajalle myönteinen. Lautakunta oli kuitenkin menetellyt virheellisesti, koska se ei ollut oikaisuvaatimusta käsitellessään pyrkinyt yhteistyössä valittajan kanssa selvittämään tämän varallisuutta ja asumista, minkä vuoksi sosiaalilautakunta velvoitettiin korvaamaan osa valittajan oikeudenkäyntikuluista. Vrt. OK 21:4.

[94] Verotuksen oikeusturvatyöryhmän kannan mukaan myös verotuksen oikaisulautakunnan virheestä aiheutuneet kulut voidaan periaatteessa korvata. Ks. Hallberg–Ignatius–Kanninen: 1997 s. 440 ja 441, verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio VM TM 1997/36 s. 36, Andersson:1998(a) s. 126 sekä seuraavat oikeustapaukset: Vaasan LO 21.11.1996 t:296/3, jossa veroasiamies vaati yhtiön tuloon lisättäväksi läpilainatuista varoista kertyneet korkomenot, koska pankista lainatuilla varoilla tehty kauppa ei veroasiamiehen käsityksen mukaan vastannut asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta. LO hylkäsi asiamiehen vaatimuksen ja velvoitti valtion maksamaan verovelvolliselle oikeudenkäyntiku-

Hallintolainkäyttö poikkeaa siviiliprosessista siinä, että hallintolainkäytössä ei useinkaan voida puhua normaalista kaksiasianosaissuhteesta, vaan kyseessä on tavallisesti ns. heikko kaksiasianosaissuhde. Veroprosessissa veronsaajia edustavat asiamiehet ovat säännönmukaisesti verovelvollisiin verrattuna asiantuntemukseltaan ylivoimaisessa asemassa, koska hallintolainkäytössä on hyvin yleistä, että kansalaiset ajavat itse omat asiansa. Yksityisille asianosaisille on taattava oikeus saattaa sellaiset asiat hallintotuomioistuimen tutkittaviksi, joihin maallikon käsityksen mukaan saattaa sisältyä virhe. Tämän vuoksi *yksityinen asianosainen voidaan vain poikkeuksellisesti velvoittaa korvaamaan julkisen asianosaisen oikeudenkäyntikuluja*. Näin voidaan menetellä vain silloin, kun yksityinen asianosainen on esittänyt ilmeisen perusteettoman vaatimuksen. Tällöin yksityisen asianosaisen on täytynyt esim. aikaisemmin samanlaisesta asiasta saamansa päätöksen perusteella ymmärtää, että hänen esittämällään vaatimuksella ei voi olla menestymisen mahdollisuuksia. Säännöksen soveltaminen edellyttää julkisen asianosaisen edustajalta tai hallintotuomioistuimelta varsin vankkaa näyttöä siitä, että asianosaisen on täytynyt ymmärtää vaatimuksensa perusteettomuus[95].

HLL 75 §:ssä on viitattu useisiin OK 21 luvun oikeudenkäyntikulusäännöksiin, joita on soveltuvin osin noudatettava myös hallintoprosessissa. Lainkohdassa on ensin viitattu OK 21 luvun 5 §:ään, jonka mukaan asianosainen, joka tahallisesti tai huolimattomuudesta oikeudenkäyntiä pitkittämällä on aiheuttanut toiselle asianosaiselle kustannuksia, on velvollinen korvaamaan aiheuttamansa kulut siitä riippumatta, kuinka oikeudenkäyntikulut muutoin on korvattava. Kyseessä on erillinen peruste tuomita oikeudenkäyntikuluja. Näin ollen esim. HLL 74 §:n 3 momentin säännös ei periaatteessa estä tältä osin määräämästä yksityistä asianosaista korvaamaan julkisen asianosaisen oikeudenkäyntikuluja. Veroprosessissa asianosaiset kutsutaan tavallisesti suulliseen oikeudenkäyntiin uhalla, ettei poisjääntä estä ratkaisemasta asiaa. Vaihtoehtoisesti hallintotuomioistuin voi pyytää asianosaiselta kirjallista lisäselvitystä tiettyyn määräpäivään mennessä uhalla, ettei vastaamatta jättäminen estä ratkaisemasta asiaa. Näin ollen prosessin viivyttäminen ja tästä aiheutuva vastapuolen oikeudenkäyntikulujen lisääntyminen voi yleensä tulla kyseeseen vain siten, että asianosainen esittää väitteitä tai todisteita, jotka hän tietää tai jotka hänen pitäisi tietää perättömiksi. Säännöksen soveltamisedellytykset ovat muutoinkin hallintolainkäytössä suhteellisen kor-

lujen korvauksena 1.000 mk. LO katsoi jääneen selvittämättä, että kyseessä olleelle kaupalle olisi annettu sellainen oikeudellinen muoto, joka ei vastannut asian varsinaista luonnetta ja tarkoitusta; sekä Uudenmaan LO 16.1.1998 t:9/1, jossa lääninveroviraston ja kaupungin veroasiamies oli peruuttanut verovalituksensa. Valtio velvoitettiin korvaamaan osa verovelvollisen vaatimista oikeudenkäyntikuluista. Lääninoikeus katsoi, että verovelvollisen suorittamat osakejärjestelyt olivat olleet VerL 56 §:n kannalta tulkinnanvaraisia, minkä vuoksi veroasiamiehellä oli ollut valitukseensa perusteltu syy. Veroasiamies oli vastaselityksessään pyytänyt verovelvollista hankkimaan sellaista selvitystä, joka olisi ollut myös veroviranomaisen hankittavissa. Tästä verovelvolliselle oli aiheutunut sellaisia lisäkustannuksia, joita ei voitu pitää asian selvittämisen kannalta perusteltuina. Näin ollen oli kohtuutonta, että verovelvollinen olisi joutunut pitämään kaikki asiassa syntyneet oikeudenkäyntikulut vahinkonaan.

[95] Ks. HE 217/1995 vp./A 6, s. 88 ja HLL 74 § 3 mom.

> keat, koska etenkään yksityisen asianosaisen syyksi ei helposti voida lukea edellä tarkoitettua tahallisuutta tai huolimattomuutta. Tahallisuudesta tai huolimattomuudesta ei voida puhua esim. silloin, kun asianosaisella on ollut pätevä syy olla poissa oikeudenkäynnistä, vaikkei hänellä olisi ollutkaan laillista estettä. HLL 75 §:ssä on viitattu myös OK 21 luvun 6 §:ään, jonka mukaan asianosaisen edustaja, asiamies tai avustaja, joka edellä mainitulla tavalla tahallisesti tai huolimattomuudesta on aiheuttanut asianosaiselle oikeudenkäyntikuluja, voidaan velvoittaa yhteisvastuullisesti asianosaisen kanssa korvaamaan kyseiset kulut[96].

HLL 75 §:n 2 momentissa on viitattu OK 21 luvun 7–16 §:ään. Tilannetta, jossa asianosaisen vaatimus jätetään tutkimatta tai jossa asia jätetään sillensä vaatimuksen peruuttamisen vuoksi, on oikeudenkäyntikulujen korvausvelvollisuuden suhteen arvosteltava samalla tavalla kuin asianosaisen vaatimus olisi hylätty aineellisella perusteella (OK 21:7). OK 21:8:ssä on säädetty oikeudenkäyntikulujen korvauksen piiriin kuuluvista kustannuksista. Tämän mukaan korvattavia oikeudenkäyntikuluja ovat oikeudenkäynnin valmistelusta ja asian tuomioistuimessa ajamisesta sekä asiamiehen tai avustajan palkkiosta aiheutuneet kustannukset. Oikeudenkäynnin valmistelusta ja asian tuomioistuimessa ajamisesta aiheutuneita kustannuksia ovat esim. tarpeellisten asiakirjojen hankkimisesta, todistajien palkkioista sekä katselmukseen osallistumisesta kertyneet kulut. Korvausta voidaan suorittaa myös oikeudenkäynnin asianosaiselle aiheuttamasta työstä ja oikeudenkäyntiin välittömästi liittyvästä menetyksestä. Asianosaisen toimenpiteiden perusteella voidaan suorittaa oikeudenkäyntikulujen korvausta vain poikkeuksellisissa olosuhteissa. Asianosaiselle ei korvata kustannuksia, jotka ovat aiheutuneet oikeudenkäyntiin osallistumisesta tai siihen valmistautumisesta johtuneesta tavanomaisesta vaivannäöstä. Asianosaiselle voidaan maksaa korvaus työstä, kun hän on itse suorittanut ammattitaitoa, erityisosaamista ja paljon aikaa vaativia toimenpiteitä, joista muu henkilö olisi perinyt rahallisen korvauksen. Edellä mainittu menetys voi olla asianosaiselle henkilökohtaisesti oikeudenkäynnistä aiheutunut kustannus tai muu rahallinen tappio, kuten esim. palkan menetys henkilökohtaisesti oikeuteen saapumaan velvoitetulle asianosaiselle. Asianosaisen korvattavaksi voidaan määrätä vain vastapuolen tarpeellisista toimenpiteistä johtuvat kohtuulliset oikeudenkäyntikulut. Näin ollen vastapuolta ei voida velvoittaa korvaamaan kohtuuttoman suuria kustannuksia eikä kuluja, jotka ovat aiheutuneet oikeudenkäynnin kannalta tarpeettomista toimenpiteistä. Toimenpide on ollut aiheellinen, jos sen suorittamisen ajankohtana on ollut objektiivisesti perusteltavissa oleva syy toimia menetellyllä tavalla. Mikäli tuomioistuin havaitsee, että asiassa on esitetty tavanomaista selvästi suurempi kuluvaatimus, tuomioistuimen on viran puolesta selvitettävä kuluvaatimuksen perusteita. Toimenpiteen aiheellisuuden ja kuluvaatimuksen kohtuullisuuden toteaminen edellyttävät aina tapauskohtaista harkintaa. Suullisen käsittelyn järjestäminen puoltaa oikeudenkäyntikulujen myöntämistä normaalia helpommin, koska toimenpiteestä

---

[96] Ks. Kurvinen–Sippola: 1989 s. 127 ja HE 217/1995 vp./A 6, s. 88.

aiheutuu yleensä asianosaisille kirjalliseen menettelyyn verrattuna suuremmat kulut. Tosin tällöinkin on kiinnitettävä huomiota siihen, minkä vuoksi suullinen käsittely on jouduttu järjestämään. Mikäli suullinen käsittely on jouduttu järjestämään veroviraston tai veronsaajien edustajien selvitysvelvollisuuden laiminlyönnin vuoksi, on verovelvollisella painava syy saada oikeudenkäyntikulunsa korvatuiksi[97].

> Hallintolainkäytössä voidaan joskus joutua määräämään yhteisvastuullisesti korvattavista oikeudenkäyntikuluista. Tällainen tilanne voi syntyä esim. silloin, kun useat asianosaiset ovat nimenneet saman todistajan. Kun useampi asianosainen on vastuussa samoista oikeudenkäyntikuluista, on vastuu lähtökohtaisesti yhteisvastuullista. Mikäli kulut liittyvät ainoastaan tiettyä asianosaista koskevaan asian osaan tai mikäli kulu on aiheutunut oikeudenkäynnin viivyttämisestä, on kyseessä olevan asianosaisen korvattava tältä osin kulut yksin (OK 21:9). Tuomioistuin voi jonkun yhteisvastuullisen korvausvelvollisen vaatimuksesta määrätä oikeudenkäyntikulujen jakautumisesta korvausvelvollisten kesken (OK 21:11). HLL:n mukaan valitusviranomaisen omasta aloitteestaan kutsumalle todistajalle sekä valtion asianosaisena nimeämälle todistajalle maksetaan korvaus valtion varoista. Muun asianosaisen kuin valtion nimeämälle todistajalle voidaan maksaa korvaus valtion varoista, jos todistaminen on ollut tarpeen asian selvittämiseksi. Myös lainkäyttöviranomaisen määräämälle asiantuntijalle maksetaan palkkio ja kulukorvaus valtion varoista. Valitusviranomainen voi lopullisessa päätöksessään määrätä, että asianosaisen on suoritettava valtiolle korvaus tämän varoista maksetuista palkkioista ja korvauksista noudattaen oikeudenkäyntikulujen korvausperusteita. Tuomioistuin voi myös määrätä, että valtion varoista maksetut kustannukset jäävät kokonaisuudessaan tai osaksi valtion vahingoksi (OK 21:13)[98].

Oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskeva vaatimus on tehtävä ennen käsittelyn päättymistä. Oikeudenkäyntikuluja ei siten voida tuomita viran puolesta, mutta lainkäyttöviranomaisen jäsen tai esittelijä voi tarvittaessa informoida asianosaisia oikeudenkäyntikulusäännösten sisällöstä. Tämä voi tapahtua esim. suullisessa kä-

---

[97] Ks. KHO 23.2.1995 t: 479, jossa KHO totesi seuraavaa: ”Kun otetaan huomioon, että asian selvittämiseksi lääninoikeudessa on järjestetty suullinen käsittely ja että verovelvollisen verotuksesta tekemä valitus on vasta tämän jälkeen osittain hyväksytty, lääninoikeuden ei olisi tullut kokonaisuudessaan hylätä verovelvollisen vaatimusta hänelle valituksestaan aiheutuneiden oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta.” Korvattavien oikeudenkäyntikulujen laatu on OK 21 luvun muutoksessa (1999/368) pysynyt lähes ennallaan aikaisempaan verrattuna. Käsite asianosaiselle aiheutunut ajanhukka on korvattu käsitteellä oikeudenkäyntiin välittömästi liittyvä menetys. Uusi OK 21:8 on HLL:n soveltamisen kannalta siinä suhteessa ongelmallinen, ettei säännöksessä enää mainita periaatetta, jonka mukaan vain kohtuulliset oikeudenkäyntikulut voidaan korvata. Periaate ilmenee uudesta OK 21:1:stä, jota on tältä osin ilman nimenomaista viittaustakin sovellettava myös hallintolainkäytössä. Ks. HE 107/1998 vp./A 4, s. 13 ja 16–19.

[98] Ks. HLL 49 ja 50 § sekä laki ja asetus valtion varoista maksettavista todistelukustannuksista (1972/666 ja 813). Vrt. LOL 19 § (1974/1021), KHOL 16 b § (1979/12), HMenL 19 §, laki yleisestä oikeusavusta (1998/104) 24 § ja laki maksuttomasta oikeudenkäynnistä (1973/87) 21 §.

sittelyssä kyselyoikeutta käytettäessä[99]. Oikeudenkäyntikuluvaatimus tulee olla yksilöity ja siinä on eriteltävä oikeudenkäyntikulujen määrä ja niiden perusteet (OK 21 luvun14 §:n 1 mom). Erittely on tehtävä sekä kulujen että palkkion osalta. Tuomioistuimen on tarvittaessa viran puolesta pyydettävä asianosaista yksilöimään kuluvaatimuksensa. Tuomioistuimen on lisäksi selvitettävä toisen asianosaisen yksilöity suhtautuminen oikeudenkäyntikuluvaatimukseen. Näin ollen ei riitä, että toinen asianosainen paljoksuu oikeudenkäyntikulujen määrää tai jättää kuluvaatimuksen oikeuden harkintaan, vaan vastapuoli tulee velvoittaa antamaan täsmällinen kannanotto oikeudenkäyntikuluvaatimuksesta. Mikäli asianosaisen edustaja myöntää oikeudenkäyntikuluvaatimuksen perusteen ja määrän oikeaksi eikä asiassa ole em. erityisiä perusteita alentaa korvauksen määrää, on vaatimus pantava tuomion perustaksi. Hallintolainkäytössä asianosaisen myöntämisellä ei ole yhtä suurta merkitystä kuin siviiliprosessissa, koska viran puolesta huomioon otettavien, oikeudenkäyntikulujen alentamiseen oikeuttavien erityisperusteiden soveltamisedellytyksiä tulkitaan laajentavasti. Jos vaatimusta ei ole myönnetty, tuomioistuimen on viran puolesta otettava kantaa vaatimukseen sekä harkittava, onko vaatimuksen perusteena ollut toimenpide ollut tarpeellinen ja siitä vaadittu palkkio kohtuullinen[100].

Päätös oikeudenkäyntikuluista on annettava samalla, kun tuomioistuin ratkaisee asian. Päätös on perusteltava ja siinä on ilmoitettava erikseen korvattavat kulut ja palkkiot. Asianosaisen on mahdollista vaatimuksesta saada OK 21 luvun 8 §:n 2 momentissa tarkoitettu viivästyskorko oikeudenkäyntikuluilleen siitä lähtien, kun kuukausi on kulunut päivästä, jona päätös on ollut asianosaisten saatavissa. Jos asiansa voittanut osapuoli saa vähentää arvonlisäveron omassa verotuksessaan, ei hävinnyttä osapuolta voida velvoittaa korvaaman arvonlisäveron osuutta. Jos asian käsittely on siirretty toiseen tuomioistuimeen, määrätään oikeudenkäyntikuluista vasta lopullisessa päätöksessä (OK 21 luvun 14 §:n 2 ja 3 mom)[101].

Jos hallinto-oikeuden ratkaisua on valituksessa vaadittu muutettavaksi oikeudenkäyntikulujen osalta, on KHO:n noudatettava seuraavia periaatteita: Mikäli hallinto-oikeuden pääasiaa koskeva päätös pysytetään ennallaan, KHO:n on erikseen arvioitava, onko hallinto-oikeus soveltanut HLL:n oikeudenkäyntikulusäännöksiä oikein. Mikäli KHO muuttaa hallinto-oikeuden pääasiaa koskevaa ratkaisua, sen on määrättävä alemmassa asteessa kertyneistä oikeudenkäyntikuluista siten kuin hallinto-oikeuden olisi tullut niistä määrätä, jos se olisi ratkaissut asian vastaavalla

---

[99] Jokela: 1995 s. 196–198.

[100] Ks. HE 107/1998 vp./A 4, s. 7, 13, 14, 16 ja 22 sekä KKO 1997:26, jonka mukaan riitajutussa pelkkää vaikenemista vastapuolen korvattavaksi vaatimien oikeudenkäyntikulujen määrästä ei voitu pitää vaatimuksen myöntämisenä. Tuomioistuimen tuli näin ollen viran puolesta harkita, olivatko asiassa suoritetut toimenpiteet olleet aiheellisia ja oliko niistä vaadittu palkkio kohtuullinen. Ratkaisu on lähellä ennen vuoden 1993 uudistusta (1993/1013) vallinnutta käytäntöä, jolloin tuomioistuimella oli suuri valta kohtuullistuttaa oikeudenkäyntikulujen määrää.

[101] Ks. HE 107/1998 vp./A 4, s. 22 sekä oikeudenkäyntikuluille tuomittavan koron osalta KHO:n ratkaisut 28.6.1990 t: 2182 ja 1990 A 82.

tavalla. Mikäli hallinto-oikeuden päätökseen haetaan valittamalla muutosta, velvollisuus korvata KHO:ssa aiheutuneet oikeudenkäyntikulut on määrättävä sen mukaisesti, mitä tässä muutoksenhakumenettelyssä on tapahtunut. KHO:n on siten sovellettava HLL:n oikeudenkäyntikulujen korvaussäännöksiä ottamatta huomioon, mitä hallinto-oikeudessa on aikaisemmin tapahtunut. Mikäli asia palautetaan tai siirretään KHO:sta hallinto-oikeuteen, on vasta tämän pääasiaratkaisun yhteydessä määrättävä myös KHO:ssa syntyneistä oikeudenkäyntikuluista. Mikäli asia palautetaan tai siirretään lainkäyttöviranomaiselta hallintoviranomaiselle, on lainkäyttöviranomaisen määrättävä palautuspäätöksessään valitusvaiheessa kertyneistä kuluista, koska hallintoviranomaiset eivät voi tuomita oikeudenkäyntikuluja (OK 21:16)[102].

[102] Ks. HE 191/1993 vp./A 5, s. 21, Jokela: 1995 s. 210–218, Hallberg–Ignatius–Kanninen: 1997 s. 443–445 sekä KHO 1972 II 40.

8. Hallintoriita-asiat

LOL:n hallintoriita-asioita koskevat säännökset on siirretty lähes muuttumattomina HLL:iin. Siirtoa perusteltiin sillä, että hallintolainkäytön eri oikeuskeinot kävisivät mahdollisimman kootusti ilmi yhdestä laista. HLL:iin on lisätty aiemmin oikeuskäytäntöön perustuneet säännökset hallintoriita-asian vireillepanosta. Hallinto-oikeudelle toimitettavassa hakemuskirjelmässä on mainittava toimenpide, jota vaaditaan, sekä vaatimuksen perusteet. Hallintoriita-asiaa käsiteltäessä noudatetaan soveltuvin osin samoja HLL:n säännöksiä kuin valitusasioissakin. Näin ollen hallintoriita-asioissa noudatetaan mm. HLL:n säännöksiä asiakirjojen viranomaisaloitteisesta täydentämisestä. Tässä suhteessa HLL:n uudet hakemuskirjelmän sisältöä koskevat vaatimukset ovat hyvin merkittäviä. Aikaisemmin täydennysmenettely perustui oikeuskäytäntöön, koska HValL:n valituskirjan täydentämistä koskevat säännökset eivät muodollisesti koskeneet muita kuin valitusasioita. Hallintoriita-asioissa noudatetaan soveltuvin osin HLL 7 ja 8 luvun asian käsittelyä ja selvittämistä koskevia säännöksiä. Siirtyminen LOL:n ja KHOL:n suhteellisen väljistä asian selvittämistä koskevista säännöksistä HLL:n yksityiskohtaisempiin määräyksiin on jossain määrin tiukentanut viranomaisen velvollisuutta selvittää asia. Hallintoriita-asioissa viranomaisella on käytettävissään samat asian selvityskeinot kuin valitusasioissakin. Näin ollen viranomainen voi toimittaa esim. suullisen käsittelyn tai katselmuksen tosiseikkojen selvittämiseksi. Hallintoriita-asioiden käsittelyssä noudatetaan myös mm. HLL:n säännöksiä asian siirrosta, päätöksenteosta sekä oikeudenkäyntikulujen korvaamisesta[103] .

[103] Ks. lisäksi HE 217/1995 vp./A 6, s. 86 ja 87, Tarukannel–Jukarainen: 1999 s. 349 ja 350, HLL 28 ja 29 §, 9 luku, 69, 70 ja 73–75 § sekä HaOL (1999/430) 3 §. Vrt. LOL 2 § (1996/588), LOL 2 § 3 kohta ja 2 mom (1974/1021) sekä 3 § (1989/242).

9. Yhteenveto

HLL on koonnut yhteen hajallaan olleet hallintoprosessisäännökset, mutta se ei ole tuonut mukanaan kovin merkittäviä muutoksia veroprosessiin. Virallisperiaatteen kehityksen kannalta tärkeitä ovat olleet EIS:n, EY-oikeuden ja perusoikeusuudistuksen vaikutukset HLL:iin. HLL:a säädettäessä näkyi selvästi virallisperiaatteen painotus. Virallisperiaatetta on noudatettava ensisijaisesti kaksiasianosaissuhdetta aktivoimalla ja vasta toissijaisesti viranomaisen itsensä hankkimin lisäselvityksin. Viranomaisen käytettävissä olevissa aktivointi- ja selvityskeinoissa on tapahtunut eräitä merkityksellisiä yksittäisiä muutoksia. HLL:n täydennysmenettelyä koskeva säännös on sanamuodoltaan edeltäjäänsä verrattuna jonkin verran tiukempi, koska HValL:n vastaava normi ei koskenut valituskirjaan liitettäviä kirjallisia todisteita. Oikeuskäytännössä HValL:a tosin tulkittiin tältä osin laajentavasti. HLL:n suullista käsittelyä koskeva 37 §:n säännös on velvoittavuudessaan tiukempi kuin edeltäjänsä. Säännöksen mukaan suullinen käsittely tulisi järjestää, kun siitä arvioidaan olevan hyötyä asian selvittämisen kannalta tai kun asian ratkaisemista voidaan jouduttaa toimittamalla suullinen käsittely. Säännöksen tavoitteena on, että suullinen käsittely toimitettaisiin aina, kun se on menettelyn kannalta kokonaisuutena ottaen hyödyllistä.

HLL on tehostanut asianosaisaloitteisia selvityskeinoja lähinnä suullisen käsittelyn osalta. Hallinto-oikeuden on toimitettava suullinen käsittely, jos yksityinen asianosainen pyytää sitä ja jos asiassa ei ole havaittavissa laissa erikseen lueteltuja tekijöitä, joiden perusteella tämä oikeus voitaisiin evätä. HLL 38 §:n säännös ei verovalitusasioissa koske KHO:ta, koska veroasioissa KHO:een ei valiteta hallinto-viranomaisen, vaan hallinto-oikeuden päätöksestä. Käytännössä suullisten käsittelyjen järjestäminen verovalitusasioissa on edelleen hyvin harvinaista[104]. Tähän on saattanut tosiasiallisesti vaikuttaa se seikka, että verovalitusasiat voivat vain poikkeuksellisesti kuulua EIS 6 artiklan soveltamispiiriin. Sekä viranomais- että asianosaisaloitteista selvitystyötä edistää se, että oikeudenkäynti ei enää ole OK:sta ilmenevien periaatteiden varassa, vaan eri selvityskeinoista on laissa suhteellisen selväsanaiset määräykset.

Hallintolainkäytössä on aikaisempaa selkeämmin omaksuttu periaate, jonka mukaan asiansa hävinnyt velvoitetaan korvaamaan vastapuolen kulut. Tästä pääsäännöstä on kuitenkin hallintolainkäyttöasioiden useat erityispiirteet huomioon ottaen

[104] Verohallituksen pitämän tilaston mukaan päätoiminen veroasiamies osallistui vuonna 1997 suulliseen käsittelyyn 30 tapauksessa. Vuonna 1998 suullisten käsittelyjen määrä pysyi ennallaan, mutta aleni vuonna 1999 13 tapaukseen. Tilastoja vertaamalla voidaan havaita, että suullisten käsittelyjen määrä kasvaa eri verovirastoissa hyvin eri tahdissa esim. veroasiamiehen antamiin vastineisiin verrattuna. Näin ollen kynnys järjestää suullinen käsittely vaihtelee eri hallinto-oikeuksissa. Ks. verohallinnon tiedotteet 6.2.1998 Nro 435/59/98, 5.2.1999 Nro 258/59/99 ja 27.1.2000 Nro 263/59/99.

jouduttu tekemään useita poikkeuksia. Hallintolainkäyttöasioissa oikeudenkäyntikuluja ei voida määrätä kaavamaisesti asian lopputuloksen mukaan, vaan kyse on useiden seikkojen perusteella tehtävästä kohtuusharkintaan nojaavasta kokonaisarviosta. Nämä seikat on huomioitava viran puolesta oikeudenkäyntikuluasiaa ratkaistaessa. Sinänsä oikeudenkäyntikulusäännösten uudistaminen on ollut mielestäni suhteellisen onnistunut, vaikkakin uusia säännöksiä sovelletaan edelleenkin suhteellisen varovaisesti. OK 21 luvun uudistamisen (1999/368) myötä on palattu lähemmäs ennen vuoden 1993 uudistusta (1993/1013) vallinnutta tilannetta, jolloin asianosaisten vastuu omista oikeudenkäyntikuluistaan oli suurempi ja jolloin oikeudella oli laaja valta kohtuullistuttaa oikeudenkäyntikulujen määrää. Mielestäni tämä uudistus luo entistä paremmat edellytykset HLL:n ja OK:n oikeudenkäyntikulusäännösten yhteen sovittamiselle. HLL:n OK:sta erilliset perusteluvelvollisuutta ja päätöksen sisältöä koskevat suhteellisen yksityiskohtaiset säännökset sekä hallintotuomioistuimissa käsiteltävien verovalitusasioiden vähentynyt määrä ovat luoneet aiempaa paremmat edellytykset nostaa päätösten laatutasoa.

Hieman yleistäen voidaan todeta yhteiskunnan arvostuksissa tapahtuneen seuraavia virallisperiaatteen kehitykseen vaikuttaneita muutoksia: Tuloverotuksen alkuaikoina yhteiskunnassa korostettiin viranomaisen passiivisuutta ja puolueettomuutta sekä asianosaisaloitteisuutta, mikä ilmensi liberalistista prosessikäsitystä. Tämän jälkeen siirryimme aikakauteen, jolloin ratkaisijan oikeudenmukaisuuden vaatimuksen annettiin voimistua suhteellisen vapaasti. Tämä kehitysvaihe edusti sosiaalista prosessikäsitystä. Viranomaisaloitteisuuden yhä voimistuessa ratkaisijan puolueettomuus saattoi useissa tilanteissa vaarantua liiaksi, minkä vuoksi oli siirryttävä synteesivaiheeseen eli ryhdyttävä korostamaan sekä ratkaisijan oikeudenmukaisuutta että puolueettomuutta. Mielestäni tätä kehitysvaihetta vastaa hyvin läheisesti siviiliprosessin puolella omaksuttu yhteistoimintaperiaate tutkintamenetelmänä[105]. Selvimmin em. kehitysvaiheet ovat havaittavissa valtion tuloveroon liittyvässä verotusmenettelyssä ja veroprosessissa. Kunnallisverotukseen liittyi kunnallisen itsehallinnon periaatteesta johtuen pitkään eräitä erityispiirteitä, kuten muutoksenhakuoikeuden rajoittaminen, joita on vaikeata sovittaa yhteen perinteisten prosessikäsitysten kanssa.

Viimeisenä vaiheena on havaittavissa punnintamalli, joka vaatii ratkaisijaa noudattamaan oikeudenmukaisuuden ja puolueettomuuden lisäksi useita muita oikeussuojaperiaatteita. Ne on otettava huomioon sekä viranomaisaloitteisen selvitysvel-

---

[105] Vrt. Laukkanen: 1995 s. 210–211, jossa Laukkanen kuvaa Bettermannia ja Holzhammeria lainaten yhteistoimintaperiaatetta tutkintamenetelmänä mm. siten, että siinä asianosaiset ja tuomioistuin kokoavat yhdessä oikeudenkäyntiaineiston (kokoamisperiaate). Asianosaisilla on aloiteoikeus tosiseikaston esittämisessä, mutta heidän vapauttaan rajoittaa totuudessapysymisvelvollisuus ja täydellisyysperiaate. Tuomioistuimella on kokoamisperiaatteen mukaan velvollisuus viran puolesta tutkia aineellista totuutta. Sillä on tähän tavoitteeseen päästäkseen velvollisuus sopivalla vallankäytöllä vaikuttaa niin, että aineellinen totuus tulee selvitetyksi. Tuomioistuimen vallankäyttö voi ilmetä siten, että se johdattelee ja ohjaa asianosaisia ja tarvittaessa korjaa viran puolesta asianosaisten prosessimateriaalia ja todistelua koskevia prosessitoimia. Tuomioistuin ei ole sidottu asianosaisten määräyksiin.

vollisuuden laajuutta arvioitaessa että eri selvityskeinoja käytettäessä. Jo VerL:n voimassa ollessa tasapainomalli saavutti vähitellen suhteellisen pysyvän tasapainotilan, joka edellyttää ratkaisijan noudattavan varsin voimakasta virallisperiaatetta. Mallin tasapainottuminen on edellyttänyt sitä, että viranomaisten käyttöön on annettu hyvin tehokkaat aktivointi- ja selvityskeinot. Toisaalta verotusmenettelyssä ja veroprosessissa voi toteutua hyvinkin tehokas asianosaisaloitteisuus. Tasapainomallin muuttujan arvot tuottavat verotusmenettelyyn ja veroprosessiin hyvin erilaisia ratkaisutilanteita, jopa samassa asiassa. Nämä voivat edellyttää varsin eriasteista viranomaisaktiivisuutta. Yksittäisten asioitten ja niihin sisältyvien osatekijöiden hajonta oikeudenmukaisuus-puolueettomuusputkessa on kasvanut, mikä edellyttää käsittelyn joustavuutta[106]. Viranomaisaloitteista asian selvittämistä koskevat oikeussäännöt ovat malliesimerkki suuren merkityksen omaavista normeista, jotka ovat alttiita hallinto-oikeustieteen yleisille vaikutteille, joita on sovellettava hyvin erilaisissa tilanteissa ja joita on mahdotonta formuloida tarkasti ja yleispätevästi[107]. Viranomaisten harkintavaltaa ei voida enää kontrolloida yksistään jossain määrin epäselvien oikeudenmukaisuuden ja puolueettomuuden käsitteiden avulla, vaan harkintavallan kasvua on kontrolloitava usein eri oikeussuojaperiaattein. Näistä osa voi olla merkitykseltään hyvinkin tulkinnanvaraisia.

Eri kehitysvaiheiden välille ei voida vetää tarkkaa rajaviivaa. Oman käsitykseni mukaan ratkaisijan oikeudenmukaisuuden vaatimus näkyi selkeänä vasta KHOL:ssa ja EETOL:ssa. Ratkaisijan oikeudenmukaisuuden ja puolueettomuuden samanaikainen korostaminen näkyi ensi kerran selvästi TOL:ssa ja lääninoikeudesta annetussa laissa (1955/52). Asianosaisten informoinnin painottaminen kävi ilmi HValL:sta ja HMenL:sta. Useiden eri oikeussuojaperiaatteiden esiinmarssi näkyy säädöstasolla vasta nykyisessä VerMenL 26 §:ssä ja HLL 33 §:ssä. On kuitenkin muistettava, että esim. ratkaisijan oikeudenmukaisuuden, puolueettomuuden, laillisuuden sekä asianosaisten kuulemisen ja yhdenvertaisen kohtelun vaatimus ovat hyvin vanhoja. Ensimmäisiä merkkejä harkintavallan rajoitusperiaatteiden ja luottamuksensuojaperiaatteen omaksumisesta oikeuskäytännössä on havaittavissa jo 1930-luvulta. Yleisten oikeussuojaperiaatteiden kehittymistä lainsäädännössä ovat

---

[106] Vrt. Laukkanen: 1995 s. 307 ja 308, jossa Laukkanen on tehnyt siviiliprosessin osalta samantyyppisiä havaintoja: Samassa asiassa voidaan joutua soveltamaan yhtäältä määräämisperiaatetta ja toisaalta virallisperiaatetta ja tutkintamenetelmää. Oikeuskirjallisuudessa on hyväksytty myös se, ettei asiaan sovelleta virallisperiaatetta ja tutkintamenetelmää enempää kuin on välttämätöntä. Käyttäytymistä ohjaavan tavoitteen toteuttaminen edellyttää tällöin menettelyltä joustavuutta. Virallistoimintoisuus on asianosaisten prosessitoimintaa täydentävää tai sille vaihtoehtoista toimintaa. Ero perinteiseen dikotomiaan on siinä, ettei oikeudenkäymiskaari säädä vain kahta absoluuttista menettelyä, vaan menettelysäännöt muodostavat laajan arsenaalin, jota tuomioistuimella on oikeus käyttää asiaan liittyviä tavoitteita palvelevalla tavalla. Ks. myös Westberg: 1988 s. 35–38.

[107] Vrt. Tarukannel–Jukarainen: 1999 s. 211, jossa Tarukannel toteaa HLL 33 §:n 2 momentin sisällöstä, että sitä voidaan pitää jopa niin yleisluontoisena, että säännös on oikeastaan sisällöltään tyhjä. Mäenpää luonnehtii joustavia oikeusnormeja mm. siten, että ne määrittävät pääpiirteissään, minkälaisia näkökohtia harkintavallan käytössä voidaan ottaa huomioon. Ks. Mäenpää: 1997 s. 323.

meillä merkittävästi edistäneet HM:n ja OK:n ohella HValL (1950/154), HPurkuL (1966/200) sekä HMenL (1982/598)[108]. Siirtymistä kehityksen viimeiseen vaiheeseen ei kuitenkaan voida arvioida pelkästään em. oikeuskäytännön perusteella tai säädösmateriaalia vertailemalla, koska oikeustieteellä on hyvin keskeinen rooli periaatteiden luomisessa. Oman käsitykseni mukaan siirtyminen useita eri oikeussuojaperiaatteita korostavaan malliin on meillä varsinaisesti alkanut 1950- ja 1960-luvuilla, jolloin Veli Merikoski omassa tuotannossaan selkeytti oikeussuojaperiaatteiden asemaa hallintomenettelyssä ja hallinto-oikeudellisessa lainkäytössä[109].

[108] Ks. Tähti: 1995 s. 175.

[109] Tähti erottelee hallinto-oikeudellisten periaatteiden tärkeimmiksi ilmaantumiskanaviksi säädökset, hallintolainkäytön, hallinnon laillisuusvalvonnan, hallintokäytännön, tavan ja oikeustieteen. Ks. Tähti: 1995 s. 150, Merikoski: 1958 s. 57 ss., Merikoski: 1959 s. 32 ss., Merikoski: 1968 s. 33 ss., Tähti: 1999 s. 556 ja Tuori: 1999, etenkin s. 531, 534 sekä 535.

IX VIRALLISPERIAATTEEN SOVELTAMISEEN LIITTYVIÄ ERITYISKYSYMYKSIÄ

1. Perustevalitus

Tuloverotuksen alkuaikoina ainoastaan kunnallinen tuloverotus oli jatkuvaa, minkä lisäksi se oli taloudellisesti valtion tuloverotusta huomattavasti merkittävämpi. Kaupungeissa veroäyrien luvun määräsi tuloverotuksen alkuaikoina lopullisesti tutkijalautakunta tai tarkastuslautakunta. Sama elin päätti lopullisesti myös maksuunpanosta tehdystä muistutuksesta. Maalaiskunnissa taksoitusluetteloa vastaan tehdyn muistutuksen johdosta annettuun kuntakokouksen tai tutkijalautakunnan päätökseen voitiin hakea muutosta vain toimitetun taksoituksen osalta. Mikäli verovelvollinen oli valittanut vain tietystä osasta taksoitettuja tulojaan, rajoittui myös jatkovalitusoikeus tähän osaan taksoituksesta. Maksuunpano- ja kantoluetteloa vastaan tehdyn muistutuksen johdosta annettuun kuntakokouksen päätökseen voitiin hakea muutosta vain sillä perusteella, ettei verovelvolliselle pantu veromäärä vastannut taksoitusluettelossa vahvistettua äyrimäärää.

Valitus voitiin tehdä siitä riippumatta, oliko taksoituksesta tai maksuunpanosta tehty muistutus, mikäli valitus ei koskenut veronalaisista tuloista pantujen veroäyrien määrää eikä tämän mukaan toimitettua maksuunpanoa, vaan sitä, että *vero oli maksuunpantu laittomalla perusteella*. Valitus koski verotuksen perustetta mm. silloin, kun väitettiin, ettei valittaja ollut lainkaan verovelvollinen kunnan jäsen tai että valittajalla ei ollut ylipäänsä ollut verotettuja tuloja tai että vero oli maksuunpantu väärälle verovelvolliselle tai että taksoitetuista tuloista ei ollut myönnetty lainmukaisia vähennyksiä. Tällöin valitusoikeus ei ollut sidottu säännönmukaisiin valitusaikoihin, vaan perustevalitus voitiin tehdä yleisen 10 vuoden vanhenemisajan kuluessa. *Säännönmukaisen valitusajan päätyttyä tehty valitus voitiin ex officio tutkia perustevalituksena*. Perustevalituksen tekemisen edellytyksistä oli ensimmäisen kerran säädetty kuvernööreille ja lääninhallituksen virkamiehille 29.12.1894/50 annetun johtosäännön 28 §:n 24 kohdassa ja 27.2.1897/17 annetussa asetuksessa, sisältävä eräitä määräyksiä ulostekojen, yleisten maksujen, toimituskirjain lunastuksen tahi muun sellaisen ulosmittauksesta (MaksuUA). Perustevalituksen varsinainen sääntely sisältyi MaksuUA 9 §:ään. Vaikka verosaatavan ulosmittaus oli loppuun saatettu tai verot maksettu suosiolla, saattoi verovelvollinen vaatia perusteetta maksuunpannun veron palauttamista korkoineen sen läänin lääninhallitukselta, jonka toimialueella vero oli taksoitettu ja maksuunpantu. Ennen MaksuUA:n säätämistä vastaavan valituksen oli saattanut ensi asteessa tutkia maistraatti ja vasta tämän jälkeen kuvernööri. Perustevalituksessa ei ollut kyse ulosoton laillisuudesta, vaan verotuksen laillisuudesta. Tästä huolimatta perustevalitusta kutsuttiin pitkään ulosottovalitukseksi. Perustevalituksessa ei ollut kyse myöskään ylimääräisestä muutoksenhausta[1].

[1] Ks. Lagberedningens förslag till förordning angående förändrade föreskrifter om utmätning för

Perustevalitusta koskevilla määräyksillä oli tuloverotuksen alkuaikoina *suuri merkitys*, koska käytössä ei aina ollut kirjallisia valitusosoituksia, taksoitusluettelot olivat hyvin lyhyen aikaa verovelvollisten tarkastettavina, säännönmukaiset valitusajat olivat varsin lyhyitä, verotukseen ei liittynyt kuulemismenettelyä, taksoituksesta ei tarvinnut erityisesti ilmoittaa muissa kunnissa asuville ja kaupunkien kunnallisverotuksessa säännönmukaista valitusoikeutta oli voimakkaasti rajoitettu. Perustevalituksen tekemiseen ja asian selvittämiseen sovellettiin samanlaisia määräyksiä kuin säännönmukaisenkin valituksen osalta. Lähtökohtaisesti *verovelvollisen oli näytettävä vaatimuksensa perusteet*, kuten esim. tietyn vähennyksen oikeutus. Verovelvolliselle ei kuitenkaan voitu asettaa ylivoimaista näyttövelvollisuutta. Kunnan tuli esim. verovelvollisen toisin väittäessä näyttää, että verovelvollisella oli ollut asunto- ja kotipaikka kunnassa tai että hänellä oli ollut verotettavia tuloja. Veron perustetta koskevaa valitusta ei voitu enää tehdä sen jälkeen, kun ko. verovuotta koskeva sama asia oli säännönmukaisella valituksella ratkaistu. Muutoksenhakujärjestelmä oli jo alun pitäen tarkoitettu sellaiseksi, ettei muistutuksen tekeminen kunnan tutkija- tai tarkastuslautakunnalle voinut viedä verovelvolliselta perustevalitusoikeutta. Oikeuskäytäntö ei kuitenkaan ollut tässä suhteessa vakiintunut. Kuvernöörin perustevalitukseen antamasta päätöksestä saattoivat *verovelvollinen ja asianomainen kunta valittaa senaatin talousosastoon*. Kunnalla oli jatkovalitusoikeus siinä laajuudessa, kuin kuvernööri oli muuttanut verotusta kunnan vahingoksi. Ulosoton laillisuutta koskevasta kuvernöörin päätöksestä oli puolestaan valitettava ensin hovioikeuteen ja sitten senaatin oikeusosastoon[2].

---

utskylder, allmänna afgifter, expeditionslösen och annat dylikt jemte motiv, 1896 s. 7, 8 ja 14–18, Ståhlberg: 1907 s. 319, 320 ja 361, Ståhlberg: 1926: s. 692–702 ja 714–721, Tarjanne: 1939 s. 201, 202, 217 ja 218, Rekola: 1944 s. 467 ss. ja Andersson: 1964 s. 24 ja 212–222. Perustevalituksen rinnalle oli järjestetty kunnan viranomaiselle mahdollisuus itse korjata selvä verotuksessa tapahtunut virheellisyys. Aluksi tätä kutsuttiin veron lyhentämiseksi ja myöhemmin vapautukseksi laittoman maksuunpanon perusteella. Ks. Tarjanne: 1939 s. 208, 209, 324, 344 ja 345 sekä Kuuskoski: 1952 s. 318 ja 319.

Perustevalituksen, ulosmittausvalituksen ja ylimääräisen muutoksenhaun keskinäisestä suhteesta ks. asetus uuden ulosottolain voimaanpanemisesta ja siitä mitä sen johdosta on vaarin otettava (1895/37) 27 §, Rekola: 1944 s. 448 ss. ja Andersson: 1964 s. 222–226. Ulosoton laillisuutta koskevaksi valitukseksi eli ulosmittausvalitukseksi on katsottu mm. väite siitä, että veron maksamiselle on myönnetty lykkäystä (KHO 1955 II 796), että ulosmittaus on kohdistettu väärään henkilöön (KHO 1938 II 4335-4339, KHO 1954 II 14 ja KHO 1955 II 263) tai että veroa ei enää voida periä (KHO 1952 II 2).

[2] Ks. Ståhlberg: 1926 s. 283, 284, 681–683, 692–702 ja 714–721, Tarjanne: 1939 s. 313, 318 ja 319, Andersson: 1964 s. 27, 28 ja 331–337 ja Andersson: 1979 s. 195 ja 196 sekä seuraavat oikeustapaukset: K.S. 2.12.1901, jossa Pernajan kunta valitti kuvernöörin perustevalitusasiassa antamasta päätöksestä. Kun ei ollut näytetty, että eräät saaret olisi pantu Loviisan kaupungin hallinnon alaisiksi, oli oikeana verotuspaikkana pidettävä Pernajan kuntaa. Tämän vuoksi kuvernöörin päätös kumottiin ja Pernajan kuntakokouksen taksoituspäätös saatettiin voimaan; K.S. 16.12.1899 (äänestys), jossa toisessa kunnassa vakituisesti asuneen verovelvollisen ei ollut näytetty saaneen asianmukaista ilmoitusta taksoituksesta, eikä hänellä siten ollut tilaisuutta tehdä muistutusta taksoitusta vastaan. Valitus tutkittiin perustevalituksena; K.S. 25.10.1901, jossa Sortavalan kaupungin tutkijalautakunnan laittomasti antama valitusosoitus ja kuvernöörin valituksen tutkimatta jättämistä koskeva päätös kumottiin ja valittaja osoitettiin hakemaan muutosta laillisessa järjestyksessä perustevalituksin; K.S. 10.3.1905,

MaksuUA:ssa tai muussakaan säännöksessä ei rajoitettu perustevalituksen käyttöalaa valtion- tai kunnallisverotuksen osalta. Käytännössä tosin esiintyi epäselvyyttä perustevalituksen soveltuvuudesta mm. valtion tulo- ja omaisuusverotukseen. Epätietoisuuden poistamiseksi vasta tulo- ja omaisuusverosta annettuun lakiin (1924/306) lisättiin nimenomainen erityissäännös siitä, että perustevalitusmenettely oli mahdollista myös valtion tulo- ja omaisuusverotuksessa[3]. Mikäli verovelvollinen oli laissa säädetyn kehotuksen saatuaankin ilman hyväksyttävää syytä laiminlyönyt ilmoitusvelvollisuutensa täyttämisen, oli hänellä oikeus valittaa veron määrästä ainoastaan veronkorotuksen osalta. Tämä ei kuitenkaan estänyt perustevalituksen tekemistä. *Vain verovelvollinen saattoi tehdä perustevalituksen* lääninhallitukseen. Jatkovalitusoikeus saattoi koskea sekä verovelvollista että valtion veroedustajaa. Valtiovarainministeriön tai lääninhallituksen määräämällä valtion edustajalla oli jatkovalitusoikeus, mikäli lääninhallitus oli muuttanut verotusta valtion vahingoksi[4].

Myös valtionverotuksessa noudatettiin perustevalitusasioissa samankaltaisia me-

---

jossa verovelvollisen perustevalitus tarkastuslautakunnan päätöksestä hyväksyttiin siten, että verovelvollinen sai vähentää tulostaan konkurssin vuoksi saamatta jääneitä tuloja sekä suorittamansa vakuutusmaksut; KHO 1919 II 2424, jossa maaherra vahvisti verovelvollisen perustevalituksen johdosta hänen verotuspaikakseen Kuhmoisten kunnan. Lahden kaupunki ei valituksessaan kyennyt osoittamaan, että verovelvollisen verotuspaikka olisi siirtynyt Lahteen; KHO 1945 II 255, jossa KHO otti ex officio säännönmukaisen valitusajan jälkeen tehdyn valituksen perustevalituksena tutkittavakseen. Perustevalitus hylättiin, koska verovelvollinen ei ollut näyttänyt, että verotus olisi toimitettu laittomalla perusteella; KHO 1955 I 5, jossa jälkitaksoitus oli toimitettu laittomalla perusteella, kun poistot oli tuloilmoitukseen liitetyssä tulostaseessa eriteltyinä vähennetty yhtiön saamasta tulosta; KHO 1922 II 258, KHO 1946 II 558, KHO 1947 II 297, KHO 1955 II 52, KHO 1955 II 198, KHO 1956 II 724, KHO 1960 II 454, KHO 9.6.1998 t:1103 joissa säännönmukaiseen valitukseen annettu lainvoimainen ratkaisu esti tutkimasta samaa asiaa perustevalituksena; sekä KHO 1952 II 767 ja KHO 1959 II 115, joissa säännönmukaiseen valitukseen verrattuna uudella perusteella tehty perustevalitus tutkittiin.

[3] Ks. HE 47/1923 vp./A III, s. 4 ja 12 sekä ETOL 49 § 4 mom. Tässä yhteydessä ei voida yksityiskohtaisesti selostaa veron määrän ja verotuksen perusteen välisen rajanvedon kehittymistä oikeuskäytännössä. Todettakoon, että tämä rajanveto kävi ajan myötä hyvin ongelmalliseksi, kun meillä oli siirrytty MaksuUA:n säätämisen aikaan vallinneesta, arvioon perustuvasta tuloverotuksesta todellisen tulon verottamiseen. Oikeuskäytännössä vakiintui arvioverotuksen osalta kanta, jonka mukaan sitä voitiin muuttaa perustevalituksen johdosta, jos arvioverotuksen toimittamisen edellytykset oli määrätty lakia virheellisesti soveltaen tai asiassa oli tapahtunut ilmeinen olennainen asiallinen erehdys. Perinteistä tiukkaa ajattelutapaa edustivat esim. seuraavat ratkaisut: KHO 1941 II 482, jossa liike oli veroilmoituksen mukaan tuottanut tappiota, mutta sitä oli verotettu arvion mukaan. Arvioverotuksesta tehdyn valituksen ei katsottu koskevan verotuksen perustetta; KHO 1949 II 347; KHO 1951 II 610; sekä KHO 1958 II 388, jossa KHO hylättyään arvioverotusta koskevan perustevalituksen ex officio purki oman päätöksensä ja LO:n päätöksen, kumosi verotuksen sekä palautti asian verotuslautakunnalle uudelleen käsiteltäväksi. Vrt. myöhemmästä väljemmän tulkintalinjan omaksuneesta oikeuskäytännöstä esim. KHO 1973 II 583 ja KHO 1973 II 610, joissa arvioverotus todettiin perustevalituksen johdosta virheelliseksi. Ks. lisäksi Andersson: 1964 s. 244 ss. ja 281 ss.

[4] Ks. ETOL 49 § 3 mom, Tarjanne: 1939 s. 319, Rekola: 1947 s. 551 ja 560 sekä Ikkala: 1960 s. 299. Kunnallisverotuksessa verovelvollinen saattoi ilmoittamisvelvollisuutensa laiminlyönnin perusteella menettää valitusoikeutensa niin taksoitetun tulomäärän kuin veronkorotuksenkin osalta. Tämä ei estänyt perustevalituksen tekemistä. Ks. Rekola: 1955 s. 191 ja 205 sekä KHO 1939 II 3927 (äänestys).

nettelysäännöksiä kuin tavallisissa valitusasioissa. ETOL:ssa oli pitkään säännökset vain velvollisuudesta varata verotettavalle tilaisuus antaa selityksensä, kun maaherran asiamies oli hakenut muutosta verotuslautakunnan päätökseen tai kun valtiovarainministeriön määräämä jäsen oli hakenut muutosta tarkastuslautakunnan päätökseen. Lopulta lakiin lisättiin säännökset myös valtion asiamiehen tai valtiovarainministeriön tarkastuslautakuntaan määräämän jäsenen kuulemisesta, kun yksityinen oli valittanut häntä koskevasta verotus- tai tarkastuslautakunnan päätöksestä[5]. Samassa yhteydessä myös perustevalitusta koskevia kuulemissäännöksiä tehostettiin. Lääninhallituksen tuli perustevalituksen johdosta *kuulla* asianomaiseen verotuslautakuntaan määrättyä *valtion asiamiestä*, jolla verovelvollisen tavoin oli oikeus valittaa lääninhallituksen asiasta antamasta päätöksestä korkeimpaan hallinto-oikeuteen[6].

TOL:a säädettäessä kiinnitettiin huomiota siihen epäkohtaan, että kaikki tuloverotusta koskevat perustevalitukset ratkaistiin lääninhallituksissa eikä osaksikaan tarkastuslautakunnissa. Menettely oli omiaan vaarantamaan yhdenmukaista lainkäyttöä. TOL:ssa valtion tuloveroa koskevat perustevalitusasiat siirrettiinkin tarkastuslautakuntien ratkaistaviksi. Kunnallisverotuksen osalta sekä säännönmukaiset valitukset että perustevalitukset jäivät lääninhallituksissa ratkaistaviksi. ETOL:ssa perustevalituksen ala oli määritelty siten, että se koski tapauksia, joissa vero oli määrätty laittomasti. TOL:ssa perustevalituksen käsitettä selvennettiin siten, että se voitiin tehdä, kun verotus oli toimitettu lakia virheellisesti soveltaen tai verotuksessa oli tapahtunut ilmeinen olennainen asiallinen erehdys taikka asiaa käsiteltäessä verolautakunnassa oli tapahtunut sellainen tuomiovirheeseen verrattava virhe, kuin oikeudenkäymiskaaren 25 luvun 21 §:ssä tarkoitettiin. Perustevalitusoikeus ei edelleenkään koskenut valtiota. Se, jonka etua tai oikeutta verotuspäätös loukkasi, saattoi tehdä perustevalituksen vain, mikäli asiaa ei ollut valituksena jo ratkaistu tarkastuslautakunnassa. Perustevalitukselle säädettyä aikaa rajoitettiin siten, että se oli tehtävä *viiden vuoden kuluessa* sitä seuranneen kalenterivuoden alusta lukien, jona veron maksuunpano oli tapahtunut. Määräaika oli sama kuin verojen vanhentumisaika. Tarkastuslautakunnan päätöksestä saattoi, kuten aikaisemminkin, sekä valtion edustaja että verovelvollinen hakea tavallisessa järjestyksessä muutosta KHO:lta[7].

Näyttökysymysten kannalta em. perustevalituksen edellytyksistä merkittävimpiä

---

[5] ETOL 49 § 2 mom ja 57 § 2 mom (1942/339).

[6] Ks. ETOL 49 § 4 mom (1942/339).

[7] Myöskään kunnallisverotuksessa lääninhallitus tai KHO ei voinut antaa samasta asiasta päätöstä kahteen kertaan. Sitä vastoin vähitellen vakiintui kanta, jonka mukaan tutkijalautakunnan lainvoiman saanutkaan ratkaisu ei saavuttanut oikeusvoimaa perustevalituksen suhteen. Ks. HE 77/1943 vp./A I-II, s. 14, TOL (1943/888) 103 §, TOA (1944/27) 40 § 4 kohta, laki verojen ja maksujen vanhentumisesta (1925/226) 1 § (1939/274), Tarjanne:1939 s. 197 ja 198, Saarialho:1946 sekä seuraavat oikeustapaukset: KHO 1949 I 29, jonka mukaan tarkastuslautakunnan toimivaltaan ei kuulunut ratkaista verotuksesta tehtyä perustevalitusta, koska tarkastuslautakunta oli verolautakunnan sille tekemän alistuksen johdosta määrännyt veron; sekä KHO 1955 II 263, jonka mukaan valitusta tulo- ja omaisuusverotuksen perusteesta ei voitu tehdä lääninhallitukselle.

ovat kaksi viimeksi mainittua. Virheellisessä lain soveltamisessa on kyse siitä, että viranomainen tekee oikeista tosiseikoista vääriä juridisia johtopäätöksiä. Tosin eri perusteiden välille ei useinkaan voida vetää tarkkaa rajaviivaa. Perustevalitusprosessi asetti verovelvolliselle suuremman todistusvelvollisuuden kuin tavallinen veroprosessi. Myös virallisperiaatteella oli kuitenkin prosessissa oma sijansa. Verovelvollisen tuli siten pääsääntöisesti kyetä osoittamaan, että verotus oli laittomasti toimitettu. Asian selvittämisen kannalta muutos oli myönteinen siksi, koska laissa nyt nimenomaisesti todettiin, että *asialliset virheet, tosin vain riittävän olennaiset ja ilmeiset, voitiin korjata perustevalituksella*. Todistusvelvollisuutta tässä lainkohdassa osoitti sana ”ilmeinen”. Verovelvollisen tuli yleensä kyetä osoittamaan, että verolautakunnan käsitys asiasta oli ollut tosiseikkojen vastainen. Näyttövelvollisuutta tulkittiin tässä suhteessa verraten ankarasti. Erityisen ankaraksi näyttövelvollisuus muodostui silloin, kun verovelvollinen vaati perustevalituksin poikettavaksi antamastaan veroilmoituksesta. Uusi sanamuoto ei kuitenkaan oikeuskäytännössä merkinnyt olennaista näyttövelvollisuuden ankaroitumista aiempaan verrattuna[8].

Perustevalitukseen oikeuttava *tuomiovirheeseen verrattava virhe* puolestaan tarkoitti sellaista olennaista menettelyyn liittynyttä puutetta, jonka johdosta päätös voitiin julistaa mitättömäksi. Virheet olivat säännönmukaisesti sellaisia, että valitusviranomainen olisi voinut ottaa ne huomioon viran puolesta. Tuomiovirheeseen

---

[8] Ks. Andersson: 1964 s. 241 alav. 2, 268, 272, 273 ja 310–312. Verovelvolliselle asetettua näyttövelvollisuutta osoittavat seuraavat oikeustapaukset: KHO 1942 II 396, joka osoittaa, että myös virallisperiaatteella oli perustevalitusasioissa oma sijansa. Tapauksessa taksoituslautakunta oli myyntivoiton määrää arvioidessaan sisällyttänyt arvioon myös verovelvollisen itselleen pidättämän maa-alueen arvon, minkä vuoksi myyntivoiton määrää alennettiin perustevalituksen johdosta. Vähemmistöön jääneet KHO:n jäsenet olisivat palauttaneet asian lääninhallitukselle uudelleen käsiteltäväksi, koska sen ei olisi pitänyt ratkaista asiaa hankkimatta selvitystä siitä, kuinka suurena taksoituslautakunta oli sanotun maa-alueen arvon ottanut huomioon myyntivoiton arviolaskelmassa; KHO 1946 II 504; KHO 1947 II 385, jossa verovelvollinen kykeni osoittamaan, ettei hänellä ollut ollut verovuonna tuloja ilmoittamaansa määrää enempää. KHO otti valituksen välittömästi perustevalituksena tutkittavakseen ja kumosi tarkastuslautakunnan päätöksen sekä arvioverotuksen; KHO 1948 II 547, jossa arvioverotus poistettiin perustevalituksen johdosta. Verovelvollinen kykeni osoittamaan, että hän ei verovuonna ollut ollut lainkaan ansiotyössä, vaan rakentanut itselleen asuinrakennuksen saaden siihen sekä omaan ja perheensä elatukseen tarvittavat varat ottamalla velkaa; KHO 1949 II 279; KHO 1952 II 454, jossa arvioverotus poistettiin perustevalituksen johdosta, koska kunnanhallitus ei ollut edes väittänyt verovelvollisella olleen muita tuloja kuin elinkorko, josta ei ollut jäänyt taksoitettavaa tuloa; KHO 1955 II 45, jossa verovelvollinen oli vaatinut maksamiaan korkoja vähennettäviksi kiinnittämättömien velkojen korkoina. KHO hylkäsi verovelvollisen perustevalituksen ja katsoi jääneen näyttämättä, että velat eivät ainakin osaksi olisi olleet sellaisia velkoja, joiden maksamisen vakuudeksi oli annettu kiinnitettyjä velkakirjoja; KHO 1956 I 5, jossa harkintataksoitus, joka oli toimitettu yhtiön harjoittaman kivenlouhinnan perusteella, kumottiin perustevalituksen johdosta, koska oli näytetty, ettei yhtiö ollut verovuonna harjoittanut kivenlouhintaa. Kun yhtiöllä oli ollut muuta liiketoimintaa, mutta sen laadusta ja laajuudesta ei ollut esitetty selvitystä, asia palautettiin taksoituslautakunnalle; KHO 1960 II 627; sekä KHO 1960 II 707. Näyttövelvollisuuden säilymistä suhteellisen ankarana osoittavat esim. tapaukset KHO 1973 II 583 ja 584. Edellisessä tapauksessa verovelvollinen kykeni osoittamaan perustevalituksessaan, että arvioitu tulo poikkesi huomattavasti todellisesta. Jälkimmäisessä tapauksessa verovelvollinen ei tähän kyennyt.

verrattava virhe oli käsillä esim. silloin, kun asia oli käsitelty kokonaan tai alueellisesti väärässä viranomaisessa taikka laittomassa kokoonpanossa. Pelkästään se seikka, että verolautakunta oli poikennut veroilmoituksesta vaatimatta verovelvolliselta lisäselvitystä tai että verolautakunnan pitämään pöytäkirjaan ei ollut asianmukaisesti merkitty syytä veroilmoituksesta poikkeamiseen, ei ollut perustevalitukseen oikeuttava tuomiovirhe. Tällainen syy oli kuitenkin se, että verovelvollista ei ollut kuultu silloin, kun laki sitä nimenomaisesti edellytti. Esim. TOL:n mukaan verovelvollista oli kuultava ennen vertailuarvion tai selvittämättömän omaisuuden lisäyksen verotuksen (TOL 95 § 3 ja 4 mom) toimittamista[9]. Totuusperiaatteen merkityksen korostumista osoitti se seikka, että verovelvollinen saattoi perustevalituksella vaatia myös veronsa korottamista[10].

Ennen verotuslain (1958/482) säätämistä perustevalitusinstituutio oli siten kehittynyt, että siitä oli valtion tuloverotuksessa jo pitemmän aikaa ollut nimenomainen erityissäännös, mutta kunnallisverotuksessa noudatettiin edelleen pelkästään MaksuUA:n yleissäännöksiä. Käytännössä tämä tarkoitti sitä, että valtionverotuksessa perustevalitus voitiin tehdä useammilla perusteilla kuin kunnallisverotuksessa. MaksuUA 9 §:n (1945/640) 1 momentin mukaan perustevalitus voitiin tehdä vain silloin, kun vero oli maksuunpantu laittomasti. Valtionverotuksen vaikutuksesta tätä perustetta oli tosin tulkittu suhteellisen laajasti. Näin ollen perustevalitusta pidettiin kunnallisverotuksessakin mahdollisena, kun taksoituksessa oli tapahtunut olennainen erehdys tai virhe[11].

Verotuslailla perustevalituksen edellytysten tulkinta yhtenäistyi, koska sekä valtion- että kunnallisverotusta koskevat perustevalitukset ratkaistiin lääninhallituksessa. Samalla *kaikki valtionverotusta koskeneet perustevalituksen edellytykset ulotettiin myös kunnallisverotusta koskeviksi*. Siten perustevalitus voitiin tehdä sillä

---

[9] Ks. Rekola: 1947 s. 550–563, Andersson: 1964 s. 301–304 sekä seuraavat oikeustapaukset: KHO 1944 II 808, jossa tutkijalautakunta oli arvion mukaan lisännyt taksoitettaviin liiketuloihin 20.000 markkaa, vaikkei taksoituslautakunta ollut tällaista lisäystä tehnyt. KHO poisti perustevalituksen johdosta lisäyksen; KHO 1945 II 356, jossa TOL 95 §:n 3 momentin nojalla toimitettu arvioverotus kumottiin ja asia palautettiin perustevalituksen johdosta verolautakunnalle uudelleen käsiteltäväksi, koska verolautakunta ei ollut varannut verovelvolliselle tilaisuutta esittää selvitystä havaituista seikoista ennen verotuksen toimittamista; KHO 1945 II 176, jossa asia palautettiin perustevalituksen johdosta verolautakunnalle uudelleen käsiteltäväksi, koska tällä ei verotusta toimittaessaan ollut kaikkia verovelvollisen veroilmoitukseensa liittämiä asiakirjoja käytettävissään ja koska verolautakunnan ei olisi pitänyt toimittaa verotusta ottamatta sanottuja asiakirjoja huomioon ja varaamatta verovelvolliselle tilaisuutta täydentää niitä; KHO 1947 II 435, jossa omaisuudenluovutusverotus kumottiin perustevalituksen johdosta, koska verovelvollista ei ollut kehotettu antamaan veroilmoitusta; KHO 1948 II 225, jossa TOL 95 §:n 3 momentin nojalla toimitettu vertailuarvio kumottiin perustevalituksen johdosta, koska verolautakunta ei ollut sitä ennen vaatinut verovelvolliselta laissa säädettyä selvitystä; sekä kunnallisverotuksen osalta tapaukset KHO 1951 II 236, KHO 1958 II 174 ja 358.

[10] Ks. KHO 1943 I 1.

[11] Ks. Rekola: 1955 s. 204–208 sekä Rekolan mainitsemista tapauksista KHO 1951 II 276, jossa perustevalitus hyväksyttiin, kun pellon tuotto oli laskettu todellista suuremman pinta-alan mukaan sekä KHO 1950 II 10, jossa perustevalitus hyväksyttiin, kun taksoitus oli tapahtunut yhtiön erehdyksessä antaman virheellisen tuloilmoituksen perusteella.

perusteella, että verotus oli toimitettu lakia virheellisesti tulkiten tai että siinä oli tapahtunut ilmeinen olennainen asiallinen erehdys. Tällöin perustevalitus perustui yleensä siihen, että verotus oli aineellisessa suhteessa virheellinen. Perustevalitus oli lähinnä tarkoitettu tilanteisiin, joissa muutoksenhaun perusteena olevat seikat olivat tulleet tietoon vasta säännönmukaisen valitusajan jälkeen. Se oli mahdollinen esim. silloin, kun verotuksen perustaksi pannut olosuhteet olivat muuttuneet verotuksen toimittamisen jälkeen. Mikään ei tietysti muissakaan asiallisen erehdyksen tapauksissa estänyt tekemästä perustevalitusta säännönmukaisen valitusajan päätyttyä. Lisäksi perustevalitus voitiin tehdä sillä perusteella, että asiaa käsiteltäessä verolautakunnassa oli tapahtunut sellaiseen tuomiovirheeseen verrattava virhe, kuin oikeudenkäymiskaaren 25 luvun 21 §:ssä tarkoitettiin. Tällöin valitus perustui tavallisesti siihen, että verotus oli muodollisprosessuaalisesti virheellisesti toimitettu. MaksuUA 9 §:n 3 momenttia muutettiin (1959/506) siten, että siinä viitattiin perustevalituksen osalta VerL 94 ja 95 §:ään. MaksuUA:n kumoamisen yhteydessä annetun verojen ja maksujen perimisestä ulosottotoimin annetun lain (VeroUL, 1961/367) 8 §:ssä säädettiin perustevalituksen edellytyksistä. Nämä toissijaiset yleissäännökset muistuttivat suuresti VerL:n erityissäännöksiä[12].

Perustevalituksen käyttöoikeutta *kunnallisverotuksessa* supisti se, että perustevalitus tuli verotuslain säätämisen jälkeen tehdä, samoin kuin valtionverotuksessa aikaisemmin, viimeistään *viidennen vuoden kuluessa* sitä seuranneen kalenterivuoden alusta lukien, jona veron maksuunpano oli tapahtunut. Aikaisemminhan perustevalitus oli kunnallisverotuksessa voitu tehdä maksetun veron takaisinvaatimista koskevan yleisen 10 vuoden vanhentumisajan kuluessa. Ennen verotuslakia perustevalituksen oli voinut tehdä vain verovelvollinen. Nyt perustevalituksen saattoi tehdä, samoin kuin verovalituksenkin, muukin verovelvolliseen rinnastettava henkilö[13].

Ennen VerL:n säätämistä oli saattanut olla epäselvää, koskiko jatkomuutoksenhakuoikeus perustevalitusprosessissa myös valtion veroedustajaa. VerL:n säätämisen jälkeen sekä valtion että kunnan edustaja saattoi kiistatta hakea muutosta KHO:ssa siltä osin, kuin verotusta oli lääninhallituksessa muutettu verovelvollisen eduksi. Perustevalitus voitiin tehdä samoille muutoksenhakuviranomaisille kuin

---

[12] Ks. HE 146/1957 vp./A III, I, s. 9. Myös Ruotsiin kehittyi perustevalitusta muistuttava instituutio. Siellä jaottelulla veron määrää ja perustetta koskeviin valituksiin ei ollut merkitystä. Ruotsissa erityiset muutoksenhakuperusteet olivat jossain määrin rajoitetumpia kuin Suomen perustevalituksessa. Osa erityisistä muutoksenhakuperusteista oli sellaisia, että niihin voitiin turvautua vain silloin, kun voitiin osoittaa tosiseikkoja, jotka olivat olleet tuntemattomia verotusta toimitettaessa, ja kun oli anteeksiannettavia syitä sille, ettei näihin tosiseikkoihin ollut aikaisemmin vedottu. Ruotsissa tehokkaammat kuulemissäännökset veroilmoituksesta poikettaessa loivat paremmat edellytykset noudattaa säännönmukaisia valitusaikoja kuin Suomessa. Ks. Andersson: 1964 s. 229–232 ja 347.

[13] Kun verojohtaja oli verotuslain 89 §:n 2 momentin nojalla määrännyt henkilön yhteisvastuulliseksi veron tai sen osan suorittamisesta, voitiin verojohtajan toimenpiteeseen hakea muutosta perustevalituksella. Ks. VerL 94 § 1 ja 3 mom, Andersson: 1964 s. 321 ja 322 sekä vrt. TOL 103 § ja Rekola: 1955 s. 207.

säännönmukainen valituskin. Myös *menettelysäännöt olivat säännönmukaiseen valitukseen verrattuna yhtenevät*. Tutkijalautakuntamenettelyn laajenemisen myötä valtionverotuksenkin osalta omaksuttiin periaate, jonka mukaan se seikka, että asia oli lainvoimaisesti tutkijalautakunnassa käsitelty, ei estänyt perustevalituksen tekemistä. Tämä kanta säilyi senkin jälkeen, kun perustevalitusta koskevat erityissäännökset oli kumottu VerL:sta[14]. Verovelvollisen veronsaajan asiamiehen valitukseen antama vastine voitiin myös katsoa perustevalitukseksi[15].

Perustevalitus koski edelleenkin lähtökohtaisesti verotuksen perustetta eikä veron määrää. Verotuslaissa tähän sääntöön tehtiin kuitenkin eräs poikkeus. Tämä koski tapauksia, joissa verovelvolliselle oli määrätty valtionveroa tai henkilökohtaisesta tulosta kunnallisveroa jossakin muussa kunnassa kuin siinä, jonka verolautakunnalle hän oli veroilmoituksensa antanut ja jokin muu kuin viimeksi mainittu kunta oli verovelvollisen oikea verotuspaikka. Laki oli sama, milloin tietystä liike-, ammatti- tai kiinteistötulosta oli määrätty kunnallisveroa muussa kunnassa, kuin mistä verovelvollinen oli ilmoittanut sen saaneensa. Silloin kun verovelvollinen oli arvioinut verotuspaikkansa väärin, saattoi verotuksen toimittanut verolautakunta joutua toimittamaan verotuksen ilman veroilmoitusta arvioimalla. Arvioverotuksen yhteydessä verovelvolliselle oli, mikäli mahdollista, annettava tilaisuus selvityksen esittämiseen. Etenkin silloin, kun kuuleminen ei ollut mahdollista, oli kohtuullista, että verovelvollisella oli käytössään myös perustevalitusmahdollisuus[16].

Tyypillisiä perustevalitustapauksia olivat olleet ne, joissa verovelvollista oli verottanut väärä viranomainen tai verotus oli saman tulon osalta toimitettu kahteen kertaan. Verotuslailla perustevalituksen tekemistä näissä tapauksissa pyrittiin yksinkertaistamaan. Milloin verovelvolliselle oli määrätty valtionveroa tai samasta tulosta kunnallisveroa kahdessa tai useammassa kunnassa, asia voitiin saattaa lääninoikeudessa perustevalituksin käsiteltäväksi myös siten, että sen veropiirin verojohtaja, jossa jokin verotuksista oli toimitettu, lääninhallituksen asianomainen virkamies tai ulosottomies verovelvollisen pyynnöstä ilmoitti asian lääninhallitukselle. Tällöin lääninoikeus tutki, mitä kuntaa oli pidettävä oikeana verotuspaikkana. Perustevalitus oli tällöinkin tehtävä em. viiden vuoden määräajan kuluessa[17].

Oikeudenkäymiskaaren muutoksen (1960/109) yhteydessä mm. OK 25:21 kumottiin. Uusista OK:n säännöksistä tulivat hallintolainkäytössä tältä osin sovellettaviksi lähinnä OK 31 luvun 1 ja 6 §:n tuomiovirheeseen perustuvaa kantelua

---

[14] Ks. VerL 94 § 4 mom ja 96 §, Rekola: 1947 s. 557, Rekola: 1955 s. 205, Ikkala: 1960 s. 299 ja 307, Andersson: 1964 s. 323–327, 337–339 ja Andersson: 1968 s. 173 sekä seuraavat oikeustapaukset: KHO 1940 II 647, KHO 1940 II 808 (äänestys), KHO 1946 II 287 (äänestys), KHO 1984 I 56 (äänestys) ja KHO 1998:22.

[15] Ks. Andersson: 1968 s. 156, 160 ja 161.

[16] Ks. VerL 94 § 2 mom, Andersson: 1964 s. 313–317 ja Andersson: 1968 s. 170 ja 171. Anderssonin kannan mukaan perustevalitusmahdollisuutta ei evännyt edes se, että verovelvollista oli kuultu ennen verotuksen toimittamista, jollei hänen voitu katsoa antaneen veroilmoitustaan.

[17] Ks. HE 38/1952 vp./A I–II, s. 17, HE 146/1957 vp./A III, I, s. 9, VerL 95 § ja 112 § 4 mom, Andersson: 1964 s. 317–320 sekä Andersson: 1968 s. 170.

koskevat säännökset, jotka vain vaivoin sopivat perustevalitusmenettelyyn. Verotuslain 94 §:n 1 momenttia ei vielä tällöin muutettu. Lääninoikeuksia koskevan lainsäädännön uudistamisen yhteydessä lainkohdan sanamuotoa ajanmukaistettiin siten, että perustevalituksen tekemisen edellytyksinä mainittiin lain virheellinen soveltaminen sekä sellainen asiallinen erehdys tai menettelyvirhe, jonka voitiin otaksua vaikuttaneen asian ratkaisuun (1974/1023). Näin ollen *erehdyksen ei enää tarvinnut olla ilmeinen ja olennainen*. Tämä luonnollisesti alensi verovelvollisen näyttökynnystä[18].

Perustevalituksen ja säännönmukaisen valituksen välinen rajanveto oli vähitellen käynyt yhä epäselvemmäksi. Muutoksenhakuviranomaisten voimavaroja ei enää haluttu tuhlata sen seikan selvittämiseksi, minkälaisesta valituksesta kulloinkin oli kyse. Näin ollen *perustevalitusta koskevat säännökset kumottiin vuonna 1982 verotuslaista*. Mikäli verovelvolliselle oli määrätty valtionveroa tai samasta tulosta kunnallisveroa kahdessa tai useammassa kunnassa, oli asia voitu aikaisemmin verotuslain erityissäännöksen mukaan saattaa lääninoikeuden käsiteltäväksi perustevalituksin. Nyt asia oli verotuslain mukaan saatettava lääninoikeuden käsiteltäväksi tavallisena valitusasiana. Asian saattoi ilmoittaa lääninoikeuden käsiteltäväksi verojohtajan ja ulosottomiehen lisäksi lääninveroviraston asianomainen virkamies sekä lääninhallituksen virkamiehen sijasta lääninoikeuden asianomainen virkamies[19]. Perustevalituksen merkityksen vähenemisen vastapainoksi jouduttiin laajentamaan tavallisen valituksen käyttömahdollisuutta valitusaikoja pidentämällä. Virallisperiaatteen kehityksen kannalta tämä merkitsi edistysaskelta, koska *tavallinen valitusmenettely mahdollistaa perustevalitusmenettelyyn verrattuna tehokkaamman viranomaisaloitteisen asian selvittämisen***.**

---

[18] Ks. LaVM 5/HE 14/1958 vp./A I, HE 56/1960 vp./A 1, s. 8 ja 9 sekä Andersson: 1964 s. 305–307. OK:n vanhat 25 luvun 21 ja 22 §:n tuomiovirheeseen perustuvaa kantelua sekä 31 luvun 2 ja 3 §:n menetetyn määräajan palauttamista ja lainvoiman saaneen tuomion purkamista koskevat säännökset rakentuivat hyvin vahvasti sen periaatteen varaan, että ylimääräistä muutoksenhakua hakevan tuli näyttää vaatimuksensa perusteet. HPurkuL:ssa (1966/200) ylimääräinen muutoksenhaku siirtyi askelen säännönmukaisen valituksen suuntaan. HPurkuL:a edeltäneessä hallituksen esityksessä todettiin mm. seuraavaa: ”Siitä, että hakijan tulee liittää hakemukseensa mm. ne todisteet, joihin hakemus nojautuu, ilmenee, että hakija on ensi kädessä velvollinen esittämään hakemuksensa ratkaisemista varten tarvittavan selvityksen. Mutta koska hallintoasioissa vaikuttaa julkinen intressi, milloin enemmän milloin vähemmän, on lakiehdotuksessa vieritetty selvityksen hankkimisvelvollisuutta myös ratkaisevalle viranomaiselle määräämällä, että tämän tulee hankkia se lisäselvitys, joka havaitaan asian ratkaisemista varten tarpeelliseksi. Kun todistusvelvollisuus kuitenkin on ensi sijassa hakijalla, on katsottu voitavan rajoittaa viranomaisen velvollisuutta niin, että se ulottuu ainoastaan siihen lisäselvitykseen, joka on vaikeuksitta saatavissa, kuten lausuntojen, selitysten, asiakirjajäljennösten ym. sellaisen selvityksen hankkimiseen. Laajoihin toimenpiteisiin, kuten paljon aikaa vieviin poliisitutkimuksiin, viranomaisen ei ole pakko ryhtyä eikä varsinkaan sellaisen selvityksen hankkimiseen, jonka hakija olisi voinut vähin vaivoin esittää.” Ks. lainvalmistelukunnan julkaisuja N:o 5/1960 s. 6 ja 7, HE 165/1965 vp./A III,I, s. 5 ja 6 sekä Hallberg: 1986 s. 99, 121, 122, 160 ja 161.

[19] Ks. HE 22/1982 vp./A 1, s. 6 ja VerL 95 § ja 112 § 4 mom (1982/399). Vrt. kumottu 94 § (1974/1023 ja 1974/1025). VerL 95 §:ää vastaavaa kaksoisverotuksen estävää säännöstä ei otettu VerMenL:iin. Ks. Andersson: 1996 s. 112.

Perustevalitusta koskevien säännösten kumoaminen verotuslaista ei merkinnyt perustevalitusinstituution poistumista tuloverotuksesta, koska jäljelle jäi *VeroUL:n yleissäännöksiin nojaava perustevalitus*. VeroUL 11 §:n 1 momentin mukaan mm. tulovero on perittävä maksuvelvolliselta viiden vuoden kuluessa sitä seuranneen vuoden alusta lukien, jona saaminen on määrätty tai maksuunpantu, uhalla, että oikeus maksun saamiseen on menetetty. Perustevalitusta ei VeroUL 12 §:n mukaan voida eräitä erityistilanteita lukuun ottamatta tehdä enää sen jälkeen, kun oikeus maksun saamiseen on 11 §:n 1 momentin nojalla menetetty. On huomattava, että säännönmukainen valitusaika lasketaan verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta ja perustevalitusaika pääsääntöisesti maksuunpanovuoden päättymisestä. Tällöin perustevalitusaika voi muodostua jälkiverotus- ja veronoikaisutapauksissa sekä uudelleen toimitetuissa verotuksissa huomattavasti säännönmukaista valitusaikaa pitemmäksi[20].

VeroUL 8 §:n mukaan verovelvollinen voi tehdä perustevalituksen samoin perustein kuin vuonna 1974 toteutetussa verotuslain 94 §:n 1 momentin muutoksessa. Milloin saaminen on ilmeisesti kahdesti tai väärän henkilön suoritettavaksi määrätty tai maksuunpantu, asia voidaan saattaa asianomaisen viranomaisen käsiteltäväksi myös siten, että ulosottomies maksuvelvollisen pyynnöstä ilmoittaa asian mainitulle viranomaiselle. Perustevalitus tehdään sille viranomaiselle, jolle saamisen määräämisestä tai maksuunpanosta on säännönmukaisesti valitettava eli tuloverotuksen osalta hallinto-oikeudelle. Näin ollen perustevalitusta ei voi tehdä esim. verotuksen oikaisulautakunnalle[21]. Hallinto-oikeuden päätöksestä saavat verovelvollinen ja veronsaajan edustaja valittaa KHO:een 60 päivän kuluessa päätöksen tiedoksisaannista. Valituskirjelmä on toimitettava valitusajassa KHO:lle tai päätöksen tehneelle hallinto-oikeudelle[22]. Oikeuskäytännössä on katsottu, että jatkomuutoksenhaku on samanlaisten muutoksenhakurajoitusten alainen kuin muissakin tuloverovalitusasioissa[23].

HLL:ssa on nykyisin perustevalitusta koskeva viittaussäännös. *HLL:ssa virallisperiaatteen soveltaminen perustevalitusasioissa on jälleen siirtynyt askelen sään-*

---

[20] Ks. Andersson: 1964 s. 322 ja 323, Savolainen–Teperi: 2000 s. 462–464 sekä KHO 30.12.1988 t:5399, jossa jälkiverotus vuodelta 1981 oli toimitettu 15.10.1987. Vaikka verovelvollinen ei ollut valittanut jälkiverotuksesta verotuslain 93 §:n 2 momentissa säädetyssä valitusajassa lääninoikeuteen, hänellä oli mahdollisuus tehdä lääninoikeudelle VeroUL 8, 11 ja 12 §:ssä tarkoitettu perustevalitus.

[21] Ks. Keski-Suomen LO:n päätös 7.4.1995 t:254, jossa verotuksen oikaisulautakunta oli jättänyt jälkiverotukseen kohdistuvan oikaisuvaatimuksen myöhään tehtynä tutkimatta. Lääninoikeus hylkäsi oikaisulautakunnan päätöksestä tehdyn valituksen, mutta tutki asian perustevalituksena.

[22] Verotuksen oikeussuojatoimikunta ehdotti mietinnössään, että verotuslain mukaisissa valitusasioissa luovuttaisiin perustevalitusmahdollisuudesta. Ehdotustaan toimikunta perusteli sillä, että järjestelmän selkeyden kannalta oli tärkeää, ettei verotuslain ja VeroUL:n muutoksenhakusäännöksiä sovellettaisi rinnakkain. Ks. KM 1992:7 s. 117, 118 ja 391, Hallberg–Ignatius–Kanninen: 1997 s. 432–434 sekä KHO 24.6.1986 t:2596, jonka mukaan valtionasiamiehellä ei ollut oikeutta tehdä VeroUL 8 §:ssä tarkoitettua perustevalitusta.

[23] Ks. KHO 1984 I 56 ja KHO 1998:22.

nönmukaisen muutoksenhaun suuntaan. Tämä johtuu siitä, että perustevalitusasioissa voidaan varsin laajasti noudattaa soveltuvin osin samoja menettelysäännöksiä kuin säännönmukaisen valituksenkin osalta. Näin ollen HLL 7 luvun määräykset asian käsittelystä ja selvittämisestä soveltuvat pitkälti myös perustevalitusasioihin. HLL:n mukaan valitusviranomaisen on huolehdittava siitä, että asia tulee selvitetyksi. Mielestäni perustevalitusasioissa on kuitenkin edelleen tietty aste-ero säännönmukaiseen muutoksenhakuun verrattuna. Viranomaisella ei ole aivan yhtä laajaa asian selvittämisvelvollisuutta kuin HLL 33 § säännönmukaisessa valitusasiassa edellyttäisi. Perustevalitusasioissa voitiin aikaisemmin HValL 1 §:n 3 momentin (1968/389 ja 1994/691) nojalla noudattaa mm. kyseisen lain valitusasiakirjojen täydennysmenettelyä. Viranomaisen on nyt tarvittaessa varattava valittajalle tilaisuus täydentää muutoksenhakukirjelmää tai sen liitteitä HLL 28 §:n yleissäännöksen nojalla. Viranomaisella on perustevalitusta koskevissa asioissa muutoinkin samanlaiset selvityskeinot käytössään kuin säännönmukaisessa valitusasiassa. Viranomaisen aloitteesta voidaan toimittaa esim. suullinen käsittely tai katselmus. Asianosaisella ei ole perustevalitusta koskevassa asiassa oikeutta vaatia suullista käsittelyä KHO:ssa HLL 38 §:n 1 momentin nojalla. Tämä johtuu siitä, että KHO toimii perustevalitusasioissa toisena tuomioistuinasteena. Perustevalitusasioissa voidaan noudattaa soveltuvin osin myös mm. päätöksen valituskelpoisuutta, valituksen tekemistä, asian siirtoa, päätöksentekoa sekä oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskevia HLL:n säännöksiä[24].

[24] Ylimääräinen muutoksenhakuasia selvitetään nykyisin samanlaisia säännöksiä noudattaen kuin perustevalitusasia. Ks. HE 217/1995 vp./A 6 s. 86–87, HLL 68, 71 ja 73 § sekä Hallberg–Ignatius–Kanninen: 1997 s. 275, 276, 416, 417 ja 435.

2. Virallisperiaate täytäntöönpanon kielloissa ja keskeytyksissä

Tarve kieltää tai keskeyttää verosaatavan täytäntöönpano on usein ilmeinen siksi, että lainvoimaa vailla olevakin saatava voi olla ulosottotoimenpiteiden kohteena. Verovelvolliselle maksuunpantu kunnallinen tulovero on sen syntyajoista lähtien tullut suorittaa siitä huolimatta, että verotukseen oli haettu muutosta. Kunnallisveron maksuunpano tapahtui tosin VerL:n säätämiseen asti vasta sen jälkeen, kun maksuunpano- ja kantoluettelo oli pidetty verovelvollisten nähtävänä. Valtionverotuksessa maksuunpano tapahtui tuloverotuksen alkuaikoina vasta tarkastuslautakunnan lopullisesti vahvistaman suostuntaveroluettelon perusteella. Vielä ennen TOL:n säätämistä verovelvollinen saattoi lykätä täytäntöönpanoa valittamalla tarkastuslautakunnalle, jonka toimesta valittajan verolippu kirjoitettiin. Tulovero voitiin jo sen alkuaikoina ulosottaa ilman tuomiota tai päätöstä[1].

Verovelvollinen saattoi saada verosaatavan täytäntöönpanon keskeytetyksi paitsi säännönmukaisen valituksen myös perustevalituksen johdosta. Täytäntöönpanon keskeyttämistä koskevia säännöksiä oli jo mm. kunnallisasetuksissa sekä ulosottokaaressa. Verovelan täytäntöönpanon keskeyttämistä koskeva ensimmäinen erityissäännös sisältyi MaksuUA 9 §:ään. Verovelvollinen saattoi erikseen tätä varten varatussa 8 päivän määräajassa vaatia ulosottomiestä keskeyttämään täytäntöönpanon, minkä jälkeen hänen tuli 45 päivän kuluessa ulosmittauksesta toimittaa ulosottomiehelle todistus, että valitus oli toimitettu kuvernöörille. Mikäli maksuvelvollinen laiminlöi nämä määräajat tai mikäli valitus hylättiin, oli ulosotto saatettava loppuun. Edellä mainittu merkitsi sitä, että maksuvelvollinen saattoi saada täytäntöönpanon keskeytetyksi pelkästään sillä, että hän ilmoitti määräajassa tyytymättömyyttään. Näin ollen keskeytysvaatimuksen tueksi ei välttämättä tarvinnut osoittaa edes todennäköisiä perusteita[2].

TOL:n säätämisen yhteydessä täytäntöönpanon keskeyttämismenettelyä muutettiin uutta perustevalitusmenettelyä vastaavaksi. Valtion tuloveron ulosmittauksen keskeyttäminen edellytti tämän jälkeen em. vaatimuksen ja todistuksen li-

[1] Ks. MKunA (1865/4) 63 ja 65 §, KKunA (1873/40) 64 ja 65 §, Keisarillisen Majesteetin Armollinen Julistus siitä suostuntaverosta, jonka Suomenmaan Säädyt ovat ottaneet maksaaksensa vuosina 1865, 1866 ja 1867 (1865/10) 27–29 §, kunnallislaki (1948/642) 122 §, joka kumottiin lailla 12.12.1958/485, asetus uuden ulosottolain voimaanpanemisesta ja siitä, mitä sen johdosta on vaarin otettava (1895/37) 26 ja 27 §, MaksuUA (1897/17) 1 §, HE 56/1960 vp./A 1, s. 4, Tarjanne: 1939 s. 283–285, 309, Rekola: 1947 s. 526, 527 ja Andersson: 1968 s. 106–109.

[2] Ks. MKunA (1965/4) 74 §, KKunA (1873/40) 79 §, ulosottokaari 2 luku 5 § ja 3 luku 4 §, Lagberedningens förslag till förordning angående förändrade föreskrifter om utmätning för utskylder, allmänna afgifter, expeditionslösen och annat dylikt jemte motiv, 1896 s. 14, Hermanson: 1898 s. 402 ja 403, Tarjanne: 1939 s. 339–341 ja Ellilä: 1962 s. 491.

säksi sitä, että maksuvelvollinen toimitti ulosottomiehelle 90 päivän kuluessa ulosmittauksesta tarkastuslautakunnan puheenjohtajan määräyksen ulosmittauksen keskeyttämisestä. Tarkastuslautakuntien puheenjohtajien ratkaisuja ulosoton keskeytysasioissa ohjasi mm. UL (1895/37) 9:9:n säännös. Tämän mukaan ulosotto tuli keskeyttää, jos siihen oli syytä ja asia ei sietänyt viivytystä. Tällainen säännös antoi viranomaiselle suhteellisen laajan harkintavallan keskeyttää ulosotto viran puolesta, mutta käytännössä ulosoton keskeyttäminen edellytti usein perusteltua keskeytyspyyntöä, jonka tueksi oli esitetty riittävä näyttö[3]. VerL:n säätämisen jälkeen UL 9:9:n mukainen keskeytysharkinta ulotettiin myös kunnallisen tuloveron täytäntöönpanoon. Vuodesta 1960 alkaen lääninhallituksen lääninasessorin tai asianomaisen esittelijän antama määräys ulosmittauksen keskeyttämisestä korvasi tarkastuslautakunnan puheenjohtajan antaman määräyksen[4].

MaksuUA:n kumosi asetus verojen ja maksujen perimisestä ulosottotoimin (VeroUA, 1961/368). Aikaisemmin verojen perinnän kieltäminen oli ollut mahdollista veron määrää koskevissa valitusasioissa. Verojen ja maksujen perimisestä ulosottotoimin annetun lain (VeroUL, 1961/367) 9 §:n 1 momentissa mainitaan nimenomaisesti täytäntöönpanon kieltäminen myös veron perustetta koskevissa asioissa. Tämän mukaan viranomainen, jolle oli tehty säännönmukainen valitus tai perustevalitus saamisen määräämisestä tai maksuunpanosta, saattoi, jos aihetta siihen ilmeni, kokonaan tai joltakin osalta kieltää saamisen ulosottamisen tai määrätä sen keskeytettäväksi. Näyttökysymyksen osalta tämä säännös rakentui samoille perusperiaatteille kuin UL 9:9. Näyttövelvollisuuden sääntely täytäntöönpanoa kiellettäessä tai keskeytettäessä on tämän jälkeen pysynyt muuttumattomana lähes tähän päivään saakka. Nykyisin VeroUL:n täytäntöönpanon kieltoa ja keskeyttämistä koskevia erityissäännöksiä täydentää HLL 32 §:n yleissäännös[5].

Viranomainen, joka käsittelee saamisen määräämistä tai maksuunpanoa koskevaa säännönmukaista valitusta tai perustevalitusta taikka verotusta tai ennakkoperintää koskevaa oikaisuvaatimusta, voi kieltää saamisen ulosottamisen tai määrätä sen keskeytettäväksi. Näin ollen ulosoton kieltoa tai keskeyttämistä koskevan päätöksen voivat nykyisin antaa verotuksen oikaisulautakunnat, hallinto-oikeudet sekä KHO. Myös verovirasto voi antaa päätöksen silloin, kun oikaisuasian käsitteleminen kuuluu sen toimivaltaan. Kielto- tai keskeytyspäätös voidaan rajata koskemaan vain osaa saamisesta. Viranomaisen toimivalta syntyy vasta sitten, kun verovelvollinen on hakenut verotukseensa muutosta ja valitus tai oikaisuvaatimus on tullut ko.

---

[3] Ks. Ellilä: 1962 s. 472, Rekola: 1947 s. 558 ja 559, MaksuUA 9 § (1943/988 ja 1945/640) sekä TOA (1944/27) 40 § 4 kohta.

[4] Ks. MaksuUA 9 § (1959/506).

[5] Ks. HE 40/1949 vp./A I-II, s. 6, HE 56/1960 vp./A 1, s. 9 ja 10, HValL (1950/154) 1 § 2 mom ja 14 § 3 mom sekä vrt. HPurkuL (1966/200) 11 § ja HLL 66 §. VeroUL:n täytäntöönpanosäännösten vaikutusta lieventää jossain määrin säännös, jonka mukaan tiettyjä omaisuusesineitä, kuten kiinteistö ja velallisen asuntonaan käyttämän osakehuoneiston hallintaan oikeuttava osake, saadaan eräin edellytyksin myydä vasta sitten, kun saamisen määrääminen tai maksuunpano on lainvoimainen. Ks. VeroUL 1 § 1 mom ja 6 § (1961/367 ja 1995/1567).

viranomaisessa vireille. Kielto- tai keskeytyshakemuksen perusteluiksi riittää usein, että hakija viittaa muutoksenhakukirjelmänsä perusteluihin. Valitusta tai perustevalitusta käsittelevä viranomainen saa määrätä puheenjohtajansa, jäsenensä taikka esittelijänsä käsittelemään ja ratkaisemaan ulosoton kieltämistä tai keskeyttämistä koskevia hakemuksia. Esim. eräissä hallinto-oikeuksissa asian esittelijälle on annettu määräys antaa täytäntöönpanon kielto- tai keskeytyspäätöksiä. Mikäli tällaista määräystä ei ole annettu, on kielto- tai keskeytyshakemus ratkaistava samalla tavalla kuin muutkin asianomaisessa viranomaisessa ratkaistavat asiat. KHO voi käsitellä ja ratkaista täytäntöönpanon kieltämistä tai keskeyttämistä koskevan asian kolmijäsenisenä[6].

VeroUL:a uudistettiin verotuksen oikeusturvatyöryhmän ehdotusten pohjalta 6.11.1998 annetulla lailla (1998/793), joka tuli voimaan 1.12.1998. Lainmuutoksen tavoitteena on parantaa verovelallisen oikeusturvaa etenkin sellaisissa tilanteissa, joissa kielto- tai keskeytyshakemus on aikaisemmin voimassa olleiden säännösten nojalla voitu hylätä, mutta verotusta on kuitenkin myöhemmin olennaisesti muutettu verovalitukseen annetulla päätöksellä. Uusien säännösten mukaan saamisen täytäntöönpano voidaan kieltää tai keskeyttää, ”jollei valitus tai oikaisuvaatimus ole ilmeisen aiheeton.” Aikaisemman lain sanamuodon mukaan täytäntöönpano voitiin kieltää tai keskeyttää, jos siihen ilmeni aihetta. Hallituksen esityksen perustelujen mukaan *valitusta tai oikaisuvaatimusta ei voida pitää ilmeisen aiheettomana, mikäli ratkaisuun vaikuttavat oikeuskysymykset tai tosiseikat ovat ainakin jossain määrin tulkinnanvaraisia tai epäselviä taikka oikeuskäytännössä esiintyy epäyhtenäisyyttä*. Verovalitusasioissa selvittämättömien tosiseikkojen esiintymistiheys on varsin suuri. On selvää, että kynnys myöntää ulosoton kielto tai keskeytys on tämän vuoksi huomattavasti laskenut. Hallituksen esityksessä tosin korostetaan, että sanamuodon muutos ei merkitse jyrkkää muutosta aikaisempaan käytäntöön, koska jo aikaisemminkin valtaosa kielto- ja keskeytyshakemuksista hyväksyttiin. Hallituksen esityksessä todetaan, että kielto- ja keskeytyspyyntöihin voidaan suhtautua pidättyväisemmin sen jälkeen, kun asiasta on jo muutoksenhakijan kannalta kielteinen yhden muutoksenhakuasteen ratkaisu. Tulkitsen tämän lausuman niin, että verotuksen oikaisulautakunnan tai veroviraston oikaisuvaatimukseen antama päätös ei yleensä voi heikentää verovelvollisen mahdollisuuksia saada ulosoton kielto tai keskeytys hallinto-oikeudessa[7].

VeroUL:n muutoksella lakiin on lisätty eräitä vaihtoehtoisia tapoja ratkaista täytäntöönpanon kielto- tai keskeytyshakemus tai muuttaa jo annettua päätöstä.

---

[6] Ks. VeroUL 9 § 1 mom (1998/793), 10 § 4 mom (1995/1567), KHOL 8 § 2 mom (2000/107) 2 kohta, Andersson: 1996 s. 135, Savolainen–Teperi: 2000 s. 467 ja 468, KHO 1955 I 15, KHO 1961 II 669 ja Pohjois-Karjalan LO 13.8.1997 t:458. Kahdessa viimeksi mainitussa tapauksessa valitus tai valituksen johdosta annetussa vastineessa esitetty vaatimus jätettiin tutkimatta, koska se sisälsi vain täytäntöönpanoa koskevan vaatimuksen.

[7] Ks. verotuksen oikeusturvatyöryhmän välimuistio (valtiovarainministeriön TM 1997/17), HE 78/1998 vp./A 3 s. 2 ja 3 sekä Savolainen–Teperi: 2000 s. 468–470. Vrt. VeroUL 9 § 1 mom (1991/1633).

> Muuttuneilla säännöksillä voi olla käyttöä myös silloin, kun valituksen menestymismahdollisuudet näyttävät esitetyn selvityksen perusteella hyvin vähäisiltä. Kielto- tai keskeytysmääräyksen antaja voi noudattaen soveltuvin osin UL 9 luvun 16 §:n 2 momentin säännöksiä peruuttaa määräyksensä, muuttaa sitä tai antaa uuden määräyksen. Vastaava periaate oli muotoutunut jo aikaisemmin oikeuskäytännössä. VeroUL:ssa ei aikaisemmin säädetty vakuuden asettamisesta, vaan tältä osin voitiin noudattaa soveltuvin osin UL:n mukaista käytäntöä. VeroUL:n muutetun sanamuodon mukaan kiellon tai keskeyttämisen ehdoksi voidaan määrätä, että hakemuksen esittäjän on asetettava ulosottomiehelle vakuus saamisen maksamisesta, jos saamisen perintä tai ulosottaminen muutoin saattaisi vaarantua. Veronsaajien edustajien sekä asian ratkaisevan viranomaisen on tällöin selvitettävä, että veron perintä voi vaarantua kielto- tai keskeytyspäätöksen johdosta. Jo annettua kielto- tai keskeytysmääräystä voidaan muuttaa esim. siten, että velalliselta vaaditaan vasta tällöin vakuus. Hallituksen esityksen mukaan vakuuden vaatimiseen vaikuttavat mm. hukkaamisriski ja saatavan suuruus. Oman kokemukseni mukaan vakuuden vaatimisella voi kuitenkin olla käyttöä vain hyvin harvoin siitä yksinkertaisesta syystä, että verovelalliset eivät useinkaan kykene antamaan vakuutta. VeroUL 9 §:n 1 momentissa on viitattu mm. UL 9 luvun 15 §:n 1 momentin säännöksiin. Tämän mukaan kielto- tai keskeytyspäätöksessä voidaan sallia omaisuuden ulosmittaus, mutta kieltää sen myyminen ja varojen tilittäminen. Tällainen ratkaisukäytäntö levisi jo ennen VeroUL:n muutosta KHO:sta eräisiin lääninoikeuksiin. Ratkaisukäytäntöä puoltaa se seikka, että vanhentumisajan umpeen kuluminen ei estä maksun saamista ulosmitatuista varoista. Edellä mainitun estämättä velallisella on aina oikeus saada muutoksenhakuviranomaiselta ulosoton kielto- tai keskeytysmääräys, jos hakemuksen esittäjä haluaa asettaa vakuuden saatavasta[8] .

Ulosoton kielto- tai keskeytyshakemus tulee säännönmukaisesti vireille verovelvollisen aloitteesta. VeroUL 9 §:n 1 momentissa on viitattu myös UL 9 luvun 14 §:ään. Tämän nojalla täytäntöönpano voidaan kieltää tai keskeyttää myös viran puolesta. Tämä oli mahdollista jo ennen VeroUL:n uudistamista. Toimenpiteeseen voidaan vain poikkeuksellisesti ryhtyä kuulematta velallista, koska ulosoton kieltämisestä tai keskeyttämisestä voi seurata suhteellisen ankara viivekorko. Yleensä viranomaisaloitteisuus rajoittuukin informaation jakamiseen. Ennen täytäntöönpanon kieltoa tai keskeyttämistä koskevan hakemuksen ratkaisemista on kuultava vastapuolta, ellei valitusta tai oikaisuvaatimusta havaita heti ilmeisen aiheettomaksi. Poikkeuksellisesti täytäntöönpanon kieltoa tai keskeyttämistä koskeva hakemus voidaan joutua ratkaisemaan erityisessä kiiretilanteessa, jolloin määräys voidaan antaa väliaikaisesti vastapuolta kuulematta. Tämän jälkeen asianosaisia on kuultava

---

[8] Vakuus asetetaan ulosottomiehelle. Vaihtoehtoisesti verovelvollinen voi asettaa vakuuden veroviranomaiselle, joka vakuuden saatuaan luopuu hakemasta ulosottoa. Ks. Kurvinen–Sippola: 1989 s. 177, HE 78/1998 vp./A 3, s. 2-4, Savolainen–Teperi: 2000 s. 469– 472, VeroUL 11 § 3 mom, UL 3 luku 7 § (1996/792), HLL 32 § 2 mom ja KHO 26.2.1973 t:786, jossa KHO kumosi liikevaihtovero-oikeuden päätöksen ja palautti asian sille uudelleen käsiteltäväksi. Samalla KHO kielsi valittajan hakemuksesta liikevaihtoverojen ja niille määrättyjen korotusten ja viivästyskorkojen ulosottamisen, kunnes asiasta oli annettu lainvoimainen ratkaisu tai kunnes toisin määrättiin.

normaalisti ennen pääasian ratkaisemista, minkä jälkeen kielto- tai keskeytyspäätöksen sisältöä voidaan tarvittaessa tarkistaa[9].

Kyseessä on ulosoton keskeytyshakemus silloin, kun verosaatavan perimiseksi on jo aloitettu konkreettiset ulosmittaustoimenpiteet. Tätä varhaisemmassa vaiheessa vireille pantu hakemus koskee ulosoton kieltämistä. Käytännössä hakemuksen rubrisoinnilla ei ole suurta merkitystä, vaan valitusviranomainen tutkii hakemuksen joko kielto- tai keskeytyshakemuksena. Jaottelulla on siinä suhteessa tärkeä merkitys, että VeroUL:ssa on *useita erityissäännöksiä keskeytysasioiden ratkaisemista varten*. Sen sijaan kieltohakemuksen tekemisestä tällaisia erityissäännöksiä ei ole. Se voidaan tehdä samassa järjestyksessä kuin oikaisuvaatimus tai valitus, joko muutoksenhakukirjelmän osana tai siitä erillisenä. Ulosoton keskeytysmenettely alkaa siten, että maksuvelvollisen tulee viimeistään kahdeksantena päivänä ulosmittauksen jälkeen ilmoittaa ulosottomiehelle hakevansa keskeytystä. Ulosottomiehen on tällöin keskeytettävä täytäntöönpano toistaiseksi. Tämän jälkeen velallisen on tehtävä täytäntöönpanon keskeyttämisestä kirjallinen hakemus, joka on osoitettava ulosottomiehelle. Hakemukseen on liitettävä todistus siitä, että saamisen määräämistä tai maksuunpanoa koskeva valitus tai oikaisuvaatimus on vireillä taikka valituskirjelmä ja ne asiakirjat, joihin valittaja viittaa perusteinaan. Keskeytyshakemus liitteineen on viimeistään kahdentenakymmenentenä päivänä ulosmittauksen jälkeen toimitettava ulosottomiehelle. Tämä liittää hakemukseen maksutta virallisesti oikeaksi todistetun jäljennöksen ulosmittauspöytäkirjasta ja *oman lausuntonsa* sekä lähettää asiakirjat viipymättä sille viranomaiselle, jonka ratkaistavaksi muutoksenhakuasia kuuluu. Jos maksuvelvollinen on noudattanut em. muotovaatimuksia, täytäntöönpanoa ei saa jatkaa, ennen kuin päätös keskeytyshakemukseen on annettu. Mikäli maksuvelvollinen ei toimita keskeytyshakemusta em. 20 päivän määräajassa, täytäntöönpanoa on heti jatkettava. Toimitusmiehen on ulosmittauksen jälkeen annettava maksuvelvolliselle mm. *osoitus* siitä, mitä perustevalituksen ja keskeytyshakemuksen tekemisessä on noudatettava[10]. Tästä huolimatta keskeytyshakemuksen tekemisessä sattuu usein virheitä. Oikeuskäytäntö on 1980 -luvun alkupuolella vakiintunut sellaiseksi, että väärässä järjestyksessä tehty keskeytyshakemus on tutkittu, kuten ennenaikainen keskeytyshakemuskin, kieltohakemuksena[11].

Kieltohakemuksen ratkaisemiselle ei ole säädetty määräaikaa. Sen sijaan keskeytyshakemus on VeroUA 9 §:n 1 momentin mukaan ratkaistava ja lähetettävä

---

[9] HLL 34 §:n kuulemissäännös ei suoranaisesti koske välipäätöksiä, mutta kuulemisperiaatteella on tosiasiallisesti suuri merkitys myös näissä tilanteissa. Ks. HE 217/1995 vp./A 6, s. 57, 58 ja 62, HE 78/1998 vp./A 3, s. 3 ja 4, Hallberg–Ignatius–Kanninen: 1997 s. 236 ja 260, HValL 14 § 3 mom, KHO 1976 II 67 sekä KHO 1955 II 583, jossa perustevalitus oli tehty liian myöhään, mutta vero oli laittomasti maksuunpantu. KHO purki verotuksen välittömästi.

[10] Ks. Savolainen–Teperi: 2000 s. 475–478, VeroUL 9 § 2–5 mom (1983/47, 1991/1633 ja 1996/813) ja 10 § 1 mom sekä VeroUA 8 § 1 mom.

[11] Ks. Reiman: 1995 s. 368 ja KHO 7.4.1982 t:1419.

ulosottomiehelle 30 päivän kuluessa siitä, kun hakemus saapui toimivaltaiselle viranomaiselle. Määräaika on tältä osin välttämätön, koska ulosotto on keskeytyneenä keskeytyshakemuksen käsittelyn ajan. Vaikka kieltohakemuksen ratkaisemiselle ei olekaan säädetty ehdotonta määräaikaa, käsitellään sekä kielto- että keskeytyshakemukset kiireellisinä. Keskeytyshakemuksen käsittelylle asetettu ehdoton takaraja jättää ratkaisijalle varsin vähän aikaa selvittää puuttuvia tosiseikkoja. Oman käsitykseni mukaan täytäntöönpanon *kielto- ja keskeytyshakemuksen perustaksi pantavia tosiseikkoja selvitettäessä on noudatettava samanlaisia periaatteita kuin itse pääasiankin osalta*. Vaikka kyse onkin väliaikaistoimenpiteestä, ratkaisijan on mahdollisuuksien mukaan pyrittävä jo tässä vaiheessa selvittämään puuttuvat tosiseikat mahdollisimman aukottomasti. Keskeytysasioissa tämän tavoitteen saavuttamatta jäämistä on em. ehdottomasta määräajasta johtuen helpompi puolustella kuin kieltoasioissa.

Käytännössä on usein vaikea päätellä, onko valitus tai oikaisuvaatimus ilmeisen aiheeton vai ei, minkä vuoksi ulosoton kielto- ja keskeytyshakemuksia joudutaan usein ratkaisemaan *epävarmuuden vallitessa*. Tällöin ratkaisijan päätöksentekoa ohjaavat veroasioissa seuraavat periaatteet: Ratkaisijan on parhaan kykynsä mukaan ja tuolloin saatavissa olevan selvityksen perusteella ennakoitava lopullisen päätöksen sisältöä. Lisäksi ratkaisijan on verrattava täytäntöönpanon kiellosta tai keskeytyksestä aiheutuvaa haittaa siihen vahinkoon tai haittaan, joka johtuisi täytäntöönpanon jatkamisesta. Lisäksi on muistettava, että uudet VeroUL:n säännökset korostavat aikaisempaa voimakkaammin vallitsevan olotilan säilyttämistä valituksen vireilläolon ajan[12].

Ulosoton kielto- tai keskeytyshakemuksen johdosta annettuun päätökseen *ei saa hakea valittamalla muutosta*. Ylimääräinen muutoksenhaku on mahdollista. Ulosoton kieltämistä ja keskeyttämistä koskeva vaatimus on oikeudelliselta luonteeltaan *hakemus*, mikä tarkoittaa sitä, että hakemus voidaan kielteisen päätöksen jälkeen uudistaa. Käytännössä täytäntöönpanon kielto- ja keskeytyshakemuksiin annettavat *päätökset perustellaan kaavamaisesti ja lyhyesti*. Perustelujen tasoa olisi järkevää nostaa ainakin sellaisissa tapauksissa, joissa kielteisellä ratkaisulla voi olla maksuvelvolliselle suuret taloudelliset seuraamukset. Paremmin perustellut päätökset voisivat provosoida verovelvolliset esittämään lisänäyttöä uuden täytäntöönpanon kielto- tai keskeytyshakemuksen tueksi[13].

---

[12] Ks. Kurvinen–Sippola: 1989 s. 176, Reiman: 1995 s. 369 ja Hallberg–Ignatius–Kanninen: 1997 s. 237.
[13] Ks. VeroUL 10 § 3 mom, KHO 1972 II 558 ja KHO 7.4.1982 t:1419.

3. Yleinen oikeusapu ja maksuton oikeudenkäynti

Säännönmukaista ja ylimääräistä muutoksenhakua koskevat veroasiat jäivät alunperin kokonaan maksuttomasta oikeudenkäynnistä annetun lain (1973/87) soveltamispiirin ulkopuolelle. Vähävarainen verovelvollinen saattoi tosin saada kunnalta yleistä oikeusapua yleisestä oikeusaputoiminnasta annetun lain (1973/88) nojalla joko korvauksetta tai osittaista korvausta vastaan. Yleistä oikeusapua voitiin antaa sekä hallintomenettelyyn että hallintolainkäyttöön liittyvissä asioissa. Käytännössä yleisen oikeusavun antaminen veroasioissa on alusta alkaen ollut melko harvinaista[14].

Meillä toteutettiin merkittävä yleistä oikeusapua ja maksutonta oikeudenkäyntiä koskeva uudistus 6.2.1998 annetuilla laeilla (1998/104-111). Tuolloin kuntien tehtävänä ollut yleisen oikeusavun antaminen siirrettiin valtion varoista kustannettavaksi. Yleisestä oikeusavusta annettu laki (1998/104) ei ole merkittävästi muuttanut yleisen oikeusavun antamisen edellytyksiä. Sen sijaan maksuton oikeudenkäynti voidaan nyt myöntää kaikissa hallinto-oikeudessa tai KHO:ssa käsiteltävissä asioissa, joten maksuton oikeudenkäynti on laajentunut kokonaan uusille soveltamisalueille[15].

Yleiseen oikeusapuun kuuluu oikeudellinen neuvonta ja tarpeelliset toimenpiteet, kuten valitusasiakirjojen laatiminen, sekä avustaminen tuomioistuimessa. Yleistä oikeusapua haetaan oikeusaputoimistolta, jonka antamaan päätökseen voi hakea oikaisua oikeusaputoimistolta ja tämän jälkeen valittamalla muutosta hallinto-oikeudelta ja KHO:lta. Yleistä oikeusapua voidaan antaa jokaiselle sellaiselle henkilölle, jonka asia on käsiteltävänä hallinto-oikeudessa tai KHO:ssa. Muulle kuin Suomessa kotipaikan omaavalle henkilölle sekä täällä työskentelevälle tai työnhaussa olevalle Euroopan unionin tai Euroopan talousalueen valtion kansalaiselle voidaan myöntää yleistä oikeusapua verotuksen oikaisulautakunnassa tai muussa hallintoviranomaisessa käsiteltävässä asiassa vain erityisestä syystä. Yhtiölle tai yhteisölle ei voida antaa yleistä oikeusapua. Yleistä oikeusapua annetaan hakijan taloudelliseen asemaan vaikuttavista seikoista riippuen joko korvauksetta tai osakorvausta vastaan. Yleistä oikeusapua ei kuitenkaan anneta, jos hakija kykenee itse valvomaan etuaan ja oikeuttaan asiassa, jos asialla on hakijalle vähäinen merkitys huomioon ottaen asian laatu, riidan kohteen arvo ja hakijan olosuhteet

---

[14] Maksuttoman oikeudenkäynnin historiasta Ks. Jokela: 1995 s. 50 ss. Ks. myös Kuosma: 1994 s. 890 ja Kuusikko: 2000 s. 350 sekä 351.

[15] Ks. laki yleisestä oikeusavusta (1998/104) 1 § ja laki maksuttomasta oikeudenkäynnistä 1 § 1 mom (1998/105 ja 2000/111). Vrt. laki yleisestä oikeusaputoiminnasta (1973/88), etenkin sen 1 § (1988/1274) ja laki maksuttomasta oikeudenkäynnistä 1 § 1 mom (1996/200).

kokonaisuudessaan tai jos oikeusavun antaminen aiheuttaisi kohtuuttomia kustannuksia verrattuna siitä hakijalle koituvaan hyötyyn[16].

Maksuton oikeudenkäynti voidaan myöntää Suomen kansalaiselle tai ulkomaalaiselle luonnolliselle henkilölle korvauksetta tai osittaista korvausta vastaan. Maksuttoman oikeudenkäynnin myöntää tavallisesti se tuomioistuin, jossa asia on vireillä tai jossa se voidaan panna vireille. Verotuksen oikaisulautakunta ei voi myöntää maksutonta oikeudenkäyntiä, vaan sen on jätettävä asiaa koskeva vaatimus toimivaltaansa kuulumattomana tutkimatta. Muutoksenhakutie seuraa maksuttomassa oikeudenkäynnissä pääasian muutoksenhakutietä. Maksuttoman oikeudenkäynnin ja yleisen oikeusavun välinen soveltamisala on siten rajattu, että maksutonta oikeudenkäyntiä ei voida myöntää, jos asianosaiselle annetaan yleistä oikeusapua. Asianosaiselle voidaan kuitenkin myöntää maksuton oikeudenkäynti ja määrätä avustaja, vaikka hänen oikeusapuhakemuksensa on kokonaan tai osittain hylätty tai vaikka yleiseen oikeusapuun ei sisälly avustajan määräystä. Maksutonta oikeudenkäyntiä ei myönnetä, milloin käsiteltävällä asialla on asianosaiselle vain vähäinen merkitys. Maksuttoman oikeudenkäynnin myöntäminen vapauttaa velvollisuudesta suorittaa mm. maksua tai kustannusten korvausta viranomaisen toimenpiteestä tai toimituskirjasta, jonka maksuttoman oikeudenkäynnin saanut on velvollinen lunastamaan, hallinto-oikeudessa tapahtuneesta todistelusta valtiolle aiheutuneita kustannuksia sekä palkkiota ja korvausta asianosaiselle määrätylle avustajalle. Maksuttoman oikeudenkäynnin saaneen asianosaisen nimeämälle todistajalle maksetaan korvaus valtion varoista. Muusta maksuttoman oikeudenkäynnin saaneen asianosaisen suorittamasta todistelusta aiheutuneet kustannukset korvataan valtion varoista, jos todistelu on ollut asian selvittämisen kannalta tarpeen[17].

Yleisen oikeusavun ja maksuttoman oikeudenkäynnin merkitys hallintolainkäyttöasioissa on lisääntynyt, koska suullisten käsittelyjen määrä on ilmeisesti vähitellen lisääntymässä. Yleisen oikeusavun ja maksuttoman oikeudenkäynnin myöntämistä veroasioissa rajoittavat merkittävästi säännökset, joiden mukaan *avustajaa ei saa määrätä hallintotuomioistuimessa käsiteltävässä asiassa, joka koskee verotusta tai julkista maksua, ellei siihen ole erityisen painavia syitä*. Rajoitus koskee sekä säännönmukaista valitusta että ylimääräistä muutoksenhakua. Tämän estämättä ve-

---

[16] Yleinen oikeusapu ja maksuton oikeudenkäynti myönnetään hakijalle yleisestä oikeusavusta ja maksuttomasta oikeudenkäynnistä annetussa asetuksessa (1998/358) säädetyin edellytyksin. Molemmissa järjestelmissä asiakkaalta peritään 200 markan maksu, josta kuitenkin em. asetuksen 19 §:ssä säädetään vapautus kaikkein pienituloisimmille. Ks. lisäksi laki yleisestä oikeusavusta (1998/104) 2–5, 9, 20 ja 27 § sekä laki maksuttomasta oikeudenkäynnistä 5 § 2 mom (1998/105).

[17] Ks. Aalto: 1999 s. 218, laki maksuttomasta oikeudenkäynnistä 1 a (1998/105), 2, 4, 6–8, 23, 24 ja 26 § sekä asetus yleisen oikeusavun ja maksuttoman oikeudenkäynnin palkkioperusteista (1998/359). Maksuttoman oikeudenkäynnin myöntäminen vapauttaa verovalitusasiassa mm. KHO:ssa perittävästä oikeudenkäyntimaksusta. Ks. laki tuomioistuinten ja eräiden oikeushallintoviranomaisten suoritteista perittävistä maksuista (1993/701) 3 §, 7 § 1 mom 6 ja 7 kohta sekä 3 mom.

roasiassakin voidaan toki antaa yleistä oikeusapua neuvonnan muodossa[18]. Tältä osin hallituksen esityksessä mainitut perustelut ovat mielenkiintoisia: ”Luonnollisten henkilöiden osalta näissä asioissa menettelytavat on pyritty säätämään yksinkertaisiksi. Niihin saa myös asianomaisilta viranomaisilta hallintomenettelylain nojalla riittävät menettelyohjeet, joiden perusteella ne on useimpien mahdollista hoitaa itse. Lisäksi asianosaisen oikeusturvan takaa hallintotuomioistuimissa noudatettava virallisperiaate, jonka mukaan tuomioistuin on velvollinen omasta aloitteestaan selvittämään asian ratkaisuun vaikuttavat seikat.” Lainkohdissa tarkoitettuina erityisen painavina syinä hallituksen esityksessä mainitaan vielä tilanteet, joissa kyseessä on intressiltään huomattavan suuri ja oikeudellisesti vaikea asia. Painavaa syytä harkittaessa voidaan lisäksi ottaa huomioon oikeusavun hakijan henkilökohtaiset ominaisuudet ja kyky itse hoitaa asiansa[19] [20].

---

[18] Ks. laki yleisestä oikeusavusta (1998/104) 8 § ja laki maksuttomasta oikeudenkäynnistä 10 § (1998/105). Vuonna 1998 myönnettiin kaikkiaan 25.245 maksutonta oikeudenkäyntiä. Näistä myönnettiin muissa kuin käräjäoikeuksissa, hovioikeuksissa ja korkeimmassa oikeudessa 286 kappaletta, mistä lääninoikeuksien osuus oli 146 kappaletta ja KHO:n 126 kappaletta. Muiden tuomioistuinten osuus on kuitenkin kasvussa, koska vuonna 1990 näiden osuus oli 91 kappaletta 29.052:sta. Ks. Maire Kulpakko, maksuton oikeudenkäynti vuonna 1998, oikeusministeriön julkaisu 5.7.1999, s. 10 ja 18.

[19] Ks. HE 132/1997 vp./A 4, s. 41 ja 42 sekä KHO 1999:47 (äänestys), jossa KHO kumosi LO:n päätöksen avustajan määräämistä koskevalta osalta ja määräsi verovelvolliselle oikeudenkäyntiavustajan. Tapauksessa oli kyse arvioverotuksesta, jossa elinkeinotoiminnasta oli vahvistettu tuloa arvion mukaan 20.000 markkaan ja määrätty veronkorotus. Asia oli katsottava oikean verotuksen toimittamisen kannalta tärkeäksi. Verovelvollisen taloudelliseen tilanteeseen nähden asia oli hänelle merkittävä. LO oli päättänyt järjestää asiassa verovelvollisen pyynnöstä suullisen käsittelyn ja kuulla todistajia. Asia ei ollut tulkinnallisesti vaikea, mutta verovelvollisen kannalta oli tärkeää, että todistajien kuuleminen tapahtui niin, että tosiseikat saatiin asian kannalta selvitetyiksi ja että verovelvollisella oli asianmukainen mahdollisuus tuoda esiin ne seikat, jotka hänen käsityksensä mukaan osoittivat arvioverotuksen edellytysten puuttuvan. Veronsaajien edustajalla oli ollut asiantuntemusta hallintolainkäytöstä ja todistajain kuulemisesta, kun taas verovelvolliselta tämä asiantuntemus oli puuttunut. Tässä asiassa LO:n prosessinjohto ja kyselyoikeus eivät riittävässä määrin korjanneet syntynyttä epätasapainoa.

[20] Ruotsissakaan ei verovalitusasioissa yleensä virallisperiaatteeseen vedoten myönnetä julkisista varoista kustannettavaa oikeusapua ilman erityisiä syitä. Ruotsissa yleistä oikeusapua on viime vuosina voitu antaa vuosina 1972 ja 1996 vahvistettujen rättshjälpslag -lakien perusteella (1972:429 ja 1996:1619). Lisäksi verovelvollinen voi käsittelyn päätyttyä saada hänelle verovalitusasiassa aiheutuneet kulunsa korvatuiksi ns. ersättningslag -lain perusteella. Viimeksi mainitun lain nojalla verovelvollisella on Suomeen verrattuna laajempi oikeus saada kulujaan korvatuiksi julkisista varoista sellaisissa tilanteissa, joissa hänen vaatimuksensa on joko kokonaan tai osittain hyväksytty tai joissa asialla on ennakkopäätösarvoa. Ks. rättshjälpslag (1996:1619) 10 ja 11 §, lag (1989:479) om ersättning för kostnader i ärenden och mål om skatt, m.m. 3 §, verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio VM TM 1997/36 s. 38 ja 39, HE 132/1997 vp./A 4, s. 10–12 ja Edelstam: 1995 s. 93–103 sekä Edelstamin mainitsemat seuraavat tapaukset: RÅ 1986 ref 114, jossa verovelvollisella katsottiin olevan oikeus avustajaan, koska riidanalainen intressi oli suuri ja tosiseikat olivat huomattavan epäselviä. Veroasiamies oli pyytänyt asiassa suullista käsittelyä todistajien kuulemiseksi. Lisäksi asiassa kiinnitettiin huomiota verovelvollisen taloudellisiin ja henkilökohtaisiin olosuhteisiin; RÅ 1986 ref 34, jossa iäkkäällä verovelvollisella katsottiin olevan oikeus avustajaan, koska hän ei itse kyennyt selvittämään niitä tosiseikkoja, jotka määräsivät hänen saamansa korvauksen vero-oikeudellisen luonteen; sekä RÅ 1985 ref 2:20, jossa muutoksenhakijalla katsottiin olevan sosiaaliasiassa oikeus avustajaan, koska hallintotuomioistuimen ei voitu olettaa virallisperiaatteen puitteissa selvittävän niin laajasti asian ratkaisun kannalta merkityksellisiä tosiseikkoja kuin oli tarvis. Asiaan vaikuttivat lisäksi kieliongelmat, asian juridinen monimutkaisuus ja valittajan sosiaalisesti vaikea tilanne.

Hallituksen esityksen perustelut osoittavat sen, että hallintotuomioistuimissa sovellettava voimakas *virallisperiaate korvaa veroasioissa pääosin julkisista varoista myönnettävän oikeusavun ja maksuttoman oikeudenkäynnin*. Mikäli on havaittavissa, että asiaa aikaisemmin käsitellyt hallintoviranomainen tai hallinto-oikeus on olennaisesti laiminlyönyt selonotto- tai informointivelvollisuutensa, on tämä mielestäni sellainen erityisen painava syy, joka oikeuttaa määräämään avustajan[21] .

[21] Ks. Edelstam: 1995 s. 98 ja 99 sekä KHO 5.11.1999 t:2972, jossa verovelvollista oli verotettu 557.038 markan peitellystä osingosta. LO oli valituksen enemmälti hyläten alentanut peitellyn osingon 530 000 markkaan. KHO katsoi, ettei peitellyn osingon määrää ollut verotarkastusta ja verotusta toimitettaessa selvitetty riittävällä tarkkuudella. Tämän sekä verovelvollisen asiassa esittämän lisäselvityksen perusteella peitellyn osingon määrä alennettiin 200.000 markkaan. Asian laatuun nähden avustajan määräämiselle ei kuitenkaan katsottu olevan maksuttomasta oikeudenkäynnistä annetun lain 10 §:n 2 momentin 3 kohdassa tarkoitettuja erityisen painavia syitä. Valtio velvoitettiin korvaamaan osa verovelvolliselle kertyneistä oikeudenkäyntikuluista. Vähemmistöön jääneet jäsenet olisivat määränneet verovelvolliselle oikeudenkäyntiavustajan. Ks. myös RÅ 1987 not 827, jossa regeringsrätten myönsi sosiaaliasiassa oikeusapua, koska hallintoviranomainen oli olennaisesti laiminlyönyt selonottovelvollisuutensa.

4. Virallisperiaatteen vastainen menettely

4.1. ESTEELLISYYS

Koko tuloverotuksen historian ajan hallinnossa on noudatettu esteellisyyttä koskevia säännöksiä. Nykyisin esteellisyydestä on säädetty HMenL 10 ja 11 §:ssä ja HLL 76 §:ssä. HLL:n esteellisyyttä koskevissa säännöksissä viitataan OK 13 lukuun, jota on aikaisemminkin sovellettu hallintolainkäytössä osana laillista oikeudenkäyntijärjestystä ja jonka uudistaminen on parhaillaan vireillä. OK 13 luvun säännöksiä on viimeksi muutettu 27.4.1868/21 annetulla asetuksella. OK:n esteellisyyssäännökset muodostivat ennen HMenL:n säätämistä lähtökohdan myös hallintovirkamiehen esteellisyyttä arvioitaessa. Esteellisyyssäännösten tavoitteena on vapauttaa viranomainen sellaisista ominaisuuksista ja toimista, jotka voisivat vaarantaa sen puolueettomuuden. Hallinto- tai hallintolainkäyttöviranomaisen aktiivinen ja tiukkakaan menettelyn- tai prosessinjohto ei voi sinällään aiheuttaa esteellisyyttä. Esteellinen ei saa ratkaista tai käsitellä asiaa, kuten esim. suorittaa valmistelutoimia, jotka voivat vaikuttaa asiassa tehtävän päätöksen sisältöön. Esteellinen ei saa myöskään läsnäolollaan vaikuttaa asian selvittämistoimiin. Mikäli asian on valmistellut esteellinen henkilö, on valmistelu lähtökohtaisesti suoritettava uudelleen. Esteellisyyttä ei tarvitse HMenL 11 §:n mukaan ottaa huomioon, milloin esteellisyys asian laadun vuoksi ei voi vaikuttaa ratkaisuun tai asian käsittelyä ei voida lykätä. Asian laadusta johtuva poikkeus voi tarkoittaa esim. kaavamaista rekisteröintitoimenpidettä[22].

OK 13 luvun säännökset koskevat suoranaisesti vain tuomaria, mutta niitä sovelletaan myös asian esittelijään sekä muuhun henkilöön, joka osallistuu asian valmisteluun esim. päättämällä lisäselvitysten hankkimisesta. Asiantuntijajäsen rinnastetaan tuomariin. Tuomari on esteellinen mm. silloin, jos hän tai hänen lähisukulaisensa avustaa tai edustaa asianosaista tai sitä, jolle on asian ratkaisusta odotettavissa erityistä hyötyä tai vahinkoa. Tuomari on esteellinen myös silloin, kun hän on aiemmin toiminut samassa asiassa asiamiehenä tai avustajana. Tässä mainitut esteellisyysperusteet ovat hyvin samankaltaiset kuin hallintomenettelyssäkin. *Viranomaisaloitteinen informointi tai lisäselvityksen hankkiminen voi vain poikkeuksellisissa olosuhteissa muodostaa esteellisyysperusteen*. Tällainen tilanne voi syntyä lähinnä silloin, kun verotarkastuksen suorittanut virkamies osallistuu itse päätöksentekoon tai kun viranomaisaktiivisuus saa asiamiestoimintaan verrattavia piirteitä. Tuomioistuimelle on perinteisesti asetettu tiukempi puolueettomuusvaatimus

[22] Ks. HE 88/1981 vp./A 2, s. 19, Ståhlberg: 1926 s. 168, 514, 515 ja 659, Herlitz: 1934 s. 1035 ja 1036, Tarjanne: 1939 s. 235–237, Kauppi: 1950 s. 100–102, Andersson: 1968 s. 21 ja 22, Rihto: 1989 s. 219, LAVO 2/1996 s. 100, Mäenpää: 1997 s. 276, Kulla: 1999 s. 96–99, Ryynänen: 2000 s. 20 sekä esim. seuraavat säännökset: TOL 59 ja 71 §, VerL 13 ja 32 § (1958/482), KHOL (1918/74) 14 §, laki lääninoikeudesta (1955/52) 8 §, asetus lääninhallituksesta (1955/188) 65 § ja LOL (1974/1021) 23 §.

kuin hallintoviranomaiselle. On lisäksi muistettava, että EIS 6 artikla asettaa kasvavia vaatimuksia tuomioistuinten puolueettomuudelle. *Tuomioistuimen pitäisi myös ulkoiselta olemukseltaan näyttää esteettömältä* asianosaisten ja yleisön silmissä. Tähän pyrkimykseen kovin aktiivinen viranomaisaloitteinen informointi tai lisäselvitysten hankinta ei välttämättä luontevasti sovellu[23].

Hallintolainkäytössä noudatetaan myös ns. toisen asteen jääviä. Näin ollen tuomari tai esittelijä on esteellinen, jos hän on ottanut osaa asian käsittelyyn alemmassa tuomioistuimessa tai hallintoviranomaisessa. Jääviys ei vielä synny silloin, kun tuomari tai esittelijä on ennen pääasian ratkaisemista tehnyt samassa asiassa esim. täytäntöönpanon kieltoa tai lisäselvityksen hankkimista koskevan välipäätöksen tai kun sama tuomari tai esittelijä käsittelee eri aikoina läheisesti toisiinsa liittyviä asioita. Tuomari tai esittelijä voi pääsääntöisesti osallistua uudelleen asian käsittelyyn, mikäli ylempi lainkäyttöaste on palauttanut asian alemmalle lainkäyttöviranomaiselle. Palautustapauksissa on perusteltua siirtyä uuteen kokoonpanoon etenkin silloin, kun aikaisempaan palautuspäätökseen on sisältynyt asiaratkaisu, joka voi rajoittaa esittelijän tai jäsenen objektiivista harkintaa[24].

Hallintomenettelyssä toisen asteen jääviyteen ei ole perinteisesti suhtauduttu aivan yhtä tiukasti kuin hallintolainkäytössä. Nyttemmin VerHL:iin on lisätty

[23] Kun verovalmistelijat olivat pulmallisissa verotustapauksissa kääntyneet valtion- ja kunnanasiamiehen puoleen, verojohtajan ja verovalmistelijan tietoon saatettiin käsitys siitä, että menettely vaaransi puolueettomuusperiaatteen toteutumisen verotuksessa (OAK 1987 s. 141). Ratkaisussa KHO 1962 II 417 verolautakunnan puheenjohtaja, joka oli osallistunut verovelvollisen kirjanpidon hoitamiseen, oli esteellinen ottamaan osaa verotuksen toimittamiseen (vrt. OKK 1987 s. 68). Ratkaisussaan 1995:185 KKO totesi mm. seuraavaa: ”Euroopan ihmisoikeustuomioistuimen käytännön mukaan puolueettomuusvaatimuksella tarkoitetaan toisaalta sitä, että tuomarilla ei saa tosiasiallisesti olla ennakkokäsitystä asiasta tai halua edistää oikeudenkäynnin toisen asianosaisen etua (subjektiivinen puolueettomuus), ja toisaalta sitä, että kaikki oikeutetut epäilyt tässä suhteessa ovat poissuljettuja (objektiivinen puolueettomuus). Viimeksi mainitussa tapauksessa on otettava huomioon, antaako tuomarin aikaisempi toiminta tai jokin erityinen suhde asianosaiseen objektiivisesti katsoen aiheen pelätä tuomarin puolueellista suhtautumista asiaan.” Ks. myös HE 217/1995 vp./A 6, s. 90, Laukkanen: 1995 s. 299–300, Lappalainen: 1995 s. 170–172, Virolainen: 1995 s. 381, 382, 385, 392, 393 ja 396, Jokela: 1996 s. 261 ja 262, LAVO 2/1996 s. 38–40, 77 ja 78, verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio VM TM 1997/36 s. 57, Kulla: 1999 s. 77, 82, 87 ja 88, Mäenpää: 1997 s. 273 ja 274, Kuusikko: 2000 s. 409–412 ja 419–433, Ryynänen: 2000 s. 18–20, KKO 1996:80 ja KKO 1996:81.

[24] HLL:n esteellisyyttä koskevat säännökset mahdollistivat sen, että LOL 13 §:n 2 momentin erityissäännös (1974/1021) veroasiamiehen esteellisyydestä toimia LO:n jäsenenä tai esittelijänä voitiin HLL:n säätämisen yhteydessä kumota. Ks. HE 217/1995 vp./A 6, s. 96, Lappalainen: 1995 s. 175–177, Virolainen: 1995 s. 388–392, LAVO 2/1996 s. 94–98, Hallberg–Ignatius–Kanninen: 1997 s. 454–460, Sarpolahti: 1999 s. 57 ja 58, Isohanni–Niiranen: 1999, etenkin s. 456 ja Hämeenlinnan hallintooikeuden työjärjestyksen 1.11.1999 33 § sekä KHO 1976 II 543, jossa verotarkastaja oli esteellinen toimimaan asiassa LO:n esittelijänä, koska hän oli lääninverovirastossa osallistunut saman asian käsittelyyn. Vrt. seuraavat oikeustapaukset: KKO 1997:69, jossa velkojan vaatiessa lainhakuteitse takaukseen perustuvaa saatavaa LH oli lykännyt asian riitaisena alioikeuden ratkaistavaksi. A, joka oli toiminut LH:ssa asian esittelijänä, oli esteellinen toimimaan käräjäoikeudessa pöytäkirjanpitäjänä käsiteltäessä velkojan vireillepanemaa samaan takaukseen perustuvaa velkomusasiaa; KKO 1997:102, jossa käräjäoikeus oli ratkaissut asian yksipuolisella tuomiolla katsottuaan vastaajan vastauksessaan vedonneen ainoastaan sellaisiin perusteisiin, joilla ei selvästi ollut vaikutusta asian ratkaisemiseen. Takaisinsaantikanteessaan vastaaja vetosi osaksi samoihin perusteisiin. Yksipuolisen tuomion antanut käräjätuomari oli esteellinen käsittelemään takaisinsaantikannetta; sekä KKO 1998:100.

HMenL:a täydentävä erityissäännös esteellisyydestä, mikä osoittaa tiukentuvaa suhtautumista esteellisyyskysymyksiin. Sen mukaan oikaisulautakunnan puheenjohtaja tai muu jäsen ei voi käsitellä asiaa lautakunnassa, jos hän on ottanut osaa verotuspäätöksen tekemiseen. HMenL:a koskevassa hallituksen esityksessä todetaan, että virkamies saattaa olla 10 §:n 1 mom:n 6 kohdan yleislausekkeen perusteella esteellinen mm. silloin, kun hän on ollut käsittelemässä samaa asiaa aikaisemmin alemmassa viranomaisessa. Tällöin olisi kuitenkin edellytettävä, että asian aikaisempi käsittely on sisältänyt sellaista, mikä voi horjuttaa virkamiehen tasapuolisuutta ja vaarantaa luottamuksen hänen puolueettomuuteensa. Näin ollen uusi erityissäännös on ankarampi HMenL:iin verrattuna. Esteellisyys syntyy uuden säännöksen mukaan silloinkin, kun oikaisulautakunnassa päätöksentekoon osallistuva on laatinut verotusvaiheessa yksilöidyn tulkinta- tai ratkaisuehdotuksen. Sen sijaan pelkästään oikaisupäätöstä valmisteleva virkamies ei ole esteellinen sillä perusteella, että hän on aikaisemmin ottanut osaa verotuspäätöksen tekemiseen. Epäselvissä tapauksissa esteellisyyssäännöksiä on syytä tulkita laajasti. Hallintoviranomaisessa osallistuminen palautetun asian käsittelyyn ei pääsääntöisesti ole jääviysperuste. Esteellisyys voi syntyä samoin edellytyksin, kuin edellä lainatussa hallituksen esityksessä on mainittu. Esteellisyyssäännökset on otettava huomioon viran puolesta. Toisaalta mikään ei estä asianosaista tekemästä esteellisyyttä koskevaa väitettä[25].

4.2. HALLINTOKANTELU

Hallintokantelu on kehittynyt pääosin säädännäisestä oikeudesta irrallaan. Vapaamuotoisesti tehty hallintokantelu on kuulunut jo varhaisimpiin hallintoalamaisten oikeussuojakeinoihin. Hallintokantelusta on erotettava ylimääräisiin muutoksenhakukeinoihin lukeutuva prosessuaalinen kantelu. Yleisenä kehityspiirteenä on ollut, että säännönmukainen valitus ja ylimääräinen muutoksenhaku ovat voimistaneet asemiaan hallintokantelun kustannuksella. Meillä säädettiin yleisestä valitusoikeudesta jo HValL:ssa (1950/154), minkä lisäksi HPurkuL:iin (1966/200) otettiin säännökset prosessuaalisesta kantelusta. Näiden muutosten seurauksena hallintokantelu ei enää voi välittömästi johtaa kantelunalaisen päätöksen muuttamiseen tai kumoamiseen[26].

Hallintokantelu tarkoittaa ilmoitusta siitä, että kantelun alainen hallintotoimi on virheellinen tai että *viranomainen on hallintotointa tehdessään menetellyt virheellisesti*. Myös viranomaisen toimimattomuudesta ja virkatehtävien laiminlyönnistä

---

[25] HE 88/1981 vp./A 2, s. 23, HE 15/1998 vp./A 1, s. 4, VeroHL 4a § 4 mom (1998/504), VeroH ohje 21.9.1998/3079/03/98 s. 12 ja 13, Lappalainen: 1995 s. 178 ja 179, Kulla: 1999 s. 88–91 sekä Kuopion LO:n päätös 9.1.1996 t:18, jossa LO totesi, ettei lääninveroviraston veroasiamies ollut esteellinen toimimaan esittelijänä leimaveron oikaisuasiassa, vaikka hän oli aikaisemmin toiminut esittelijänä myös leimaveron maksuunpanoasiassa ja leimaveron maksuunpanoasiaa uudelleen käsiteltäessä. KHO ei päätöksellään 24.5.1996 t:1644 myöntänyt valituslupaa.

[26] Ks. Willgren: 1925 s. 153, 344 ja 345 sekä Merikoski: 1968 s. 193–196.

voidaan kannella. Näin ollen esim. virallisperiaatteen vastainen menettely voi olla kantelun kohteena. Hallinnon laillisuusvalvontaa harjoitetaan ensinnäkin siten, että jokainen hallintoelin valvoo oman toimintansa lainmukaisuutta. Esimiesasemassa olevat henkilöt valvovat alaisiaan ja viraston toimintaa johtava elin valvoo koko viraston toiminnan lainmukaisuutta. Virkamiehen on noudatettava esimiehensä antamia työnjohto- ja valvontamääräyksiä. Hallinnon sisäinen laillisuusvalvonta voi toteutua esim. siten, että veroviraston päällikön on ryhdyttävä toimenpiteisiin verovelvollisen tehtyä hänelle hallintokantelun veroviraston virkamiehen toimenpiteistä. Vastaavasti verovelvollinen voi tehdä hallintokantelun hallinto-oikeuden tai KHO:n esittelijän tai jäsenen toimenpiteestä hallinto-oikeuden ylituomarille tai KHO:n presidentille[27].

Viranomaisten laillisuusvalvontaa harjoitetaan myös siten, että ylemmät viranomaiset valvovat alempien viranomaisten toiminnan lainmukaisuutta. On kuitenkin muistettava, että hallinto- ja lainkäyttöviranomaisten päätösvalta on meillä kehittynyt hyvin itsenäiseksi, minkä vuoksi ylempi viranomainen ei voi puuttua alemman viranomaisen päätösvallan käyttämiseen yksittäistapauksessa. Viranomaisen tai virkamiehen toiminnasta on tästä huolimatta aina mahdollista tehdä hallintokantelu hallinnonalan ylemmälle viranomaiselle. Virka-astevalvonta voi toteutua esim. siten, että verohallituksen on ryhdyttävä toimenpiteisiin verovelvollisen tehtyä sille verotuksen oikaisulautakunnan puheenjohtajan tai jäsenen taikka veroviraston virkamiehen toiminnasta hallintokantelun[28].

PL:n mukaan valtioneuvoston oikeuskanslerin ja eduskunnan oikeusasiamiehen tehtävänä on mm. valvoa, että tuomioistuimet ja muut viranomaiset sekä virkamiehet, julkisyhteisön työntekijät ja muutkin julkista tehtävää hoitaessaan noudattavat lakia ja täyttävät velvollisuutensa. Tehtäviään hoitaessaan oikeuskansleri ja oikeusasiamies valvovat perusoikeuksien ja ihmisoikeuksien toteutumista. Erityisesti on tässä yhteydessä huomattava, että virallisperiaate kytkeytyy varsin läheisesti perus- ja ihmisoikeuksiin. Oikeuskansleri ja oikeusasiamies toimivat yleisinä kanteluviranomaisina, joten hallintokantelu voidaan tehdä kummalle tahansa. Laillisuusvalvonta-asia voi tulla tutkittavaksi myös oikeuskanslerin tai oikeusasiamiehen omasta aloitteesta. Mikäli oikeuskansleri tai oikeusasiamies on havainnut virkatoiminnassa lainvastaisuutta, voi hän ajaa syytettä tai määrätä syytteen nostettavaksi lainvastaiseen menettelyyn syyllistynyttä vastaan. Tällaisessa oikeudenkäynnissä viranomainen voidaan asianomistajan vaatimuksesta tuomita vahingonkorvausvelvolliseksi. Käytännössä virkamiehelle annettava huomautus, oikeuskanslerin tai oikeusasiamiehen käsityksen tietoon saattaminen tai esityksen tekeminen epäkohdan korjaamiseksi ovat yleisimpiä seuraamuksia hallintokantelusta. Oikeuskanslerin ja oikeusasiamiehen välisestä tehtävien jaosta on säädetty lailla, mutta tämä ei vaikuta kantelumenettelyyn. Valtioneuvoston oikeuskanslerin ja eduskunnan oikeusasiamiehen

---

[27] Ks. Mäenpää: 1997 s. 402 ja valtion virkamieslaki (1994/750) 14 §.
[28] Ks. Merikoski: 1968 s. 195 ja Mäenpää: 1997 s. 403. Verohallituksen käytössä olevista sanktiokeinoista ks. VeroH ohje 21.9.1998/3079/03/98 s. 16.

tehtävien jaosta annettu laki (1990/1224) mahdollistaa muun ohella hallintokantelua koskevien asioiden siirtämisen viranomaiselta toiselle. Kanteluasian siirrosta on ilmoitettava kantelijalle. Käytännössä viranomaisen menettelystä tehdyt hallintokantelut ohjautuvat yleensä eduskunnan oikeusasiamiehen ratkaistaviksi. Oikeuskanslerilla ja oikeusasiamiehellä on oikeus saada viranomaisilta ja muilta julkista tehtävää hoitavilta laillisuusvalvontaansa varten tarvitsemansa tiedot[29] [30].

Hallintokantelu voidaan säännönmukaisesta valituksesta ja prosessuaalisesta kantelusta poiketen tehdä määräajasta riippumatta ja vapaamuotoisesti. Oikeuskansleri ja oikeusasiamies eivät kuitenkaan tutki kantelua, joka koskee yli viisi vuotta vanhaa asiaa, ellei kantelun tutkimiseen ole erityistä syytä. Muukin henkilö kuin varsinainen asianosainen voi tehdä hallintokantelun. Hallintokantelussa voidaan vedota paitsi laillisuus- myös tarkoituksenmukaisuuskysymyksiin. Hallintokantelun käsitteleminen ei ole hallintolainkäyttöä vaan hallintomenettelyä. Kanteluviranomaisen on mm. huolehdittava siitä, että asia tulee riittävästi selvitetyksi. Kantelijalle on yleensä varattava tilaisuus vastineen antamiseen hankittujen lisäselvitysten johdosta. Kantelun johdosta annettuun päätökseen ei voi lähtökohtaisesti hakea muutosta valittamalla. Hallintokantelu voi välillisesti johtaa viranomaisen tekemän päätöksen muuttumiseen. Oikeuskansleri ja oikeusasiamies voivat tehdä viranomaiselle esityksen tapahtuneen virheen oikaisemiseksi. Viranomainen voi myös omasta aloitteestaan esim. veronoikaisupäätöksellä tai asiavirheen korjaamalla oikaista päätöstään. Hallintokantelu voi johtaa myös siihen, että hallintopäätöstä koskeva purkuhakemus pannaan viran puolesta vireille esim. oikeuskanslerin, oikeusasiamiehen tai veroasiamiehen toimesta. KHO:ssa vireillä olevan asian ratkaisemisen yhteydessä voidaan siihen liittyvä päätös purkaa ilman hakemusta tai esitystä[31].

---

[29] Ks. Kuusikko: 2000 s. 670–675, PL 108–111 §, laki valtioneuvoston oikeuskanslerista (2000/193), eduskunnan oikeusasiamiehen johtosääntö (2000/251), laki valtioneuvoston oikeuskanslerin ja eduskunnan oikeusasiamiehen tehtävien jaosta (1990/1224) 3 § ja Mäenpää: 1997 s. 404–406.

[30] Euroopan oikeusasiamiehellä on toimivalta käsitellä kanteluita yhteisön toimielinten ja laitosten toiminnassa ilmenneistä epäkohdista, lukuun ottamatta yhteisön tuomioistuimen ja yhteisön ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuimen toimintaa lainkäyttöeliminä. Euroopan oikeusasiamies ei siten ole toimivaltainen käsittelemään kanteluita kansallisten viranomaisten toiminnasta, vaikka kantelu koskisi yhteisön oikeuden soveltamista. Sen sijaan EU:n komissio on yleisen valvontavaltansa perusteella yleinen kanteluviranomainen jäsenvaltion toimielinten toiminnasta tai laiminlyönneistä EU -oikeudellisesti relevanteissa asioissa. Ks. EY:n perustamissopimuksen 138 e artikla (josta on tullut EY 195 artikla), Mäenpää: 1997 s. 412 sekä Kuusikko: 2000 s. 69.

[31] Ks. VerHA (1995/1707) 19 § 2 mom, HLL 64 § 1 mom, laki valtioneuvoston oikeuskanslerista (2000/193) 4 § 1 mom ja 6 § 3 mom, eduskunnan oikeusasiamiehen johtosääntö (2000/251) 3 § 2 mom ja 10 § 1 mom, Merikoski: 1968 s. 196–200, 485 ja 486, Hallberg: 1978 s. 272 ss., Mäenpää: 1997 s. 410 ja 411, jossa on käsitelty valituksen ja hallintokantelun eroja, Kulla: 1999 s. 126 ja 172–174, Tarukannel–Jukarainen: 1999 s. 127, LAVO 2/2000 s. 41–43, Kuusikko: 2000 s. 190 sekä seuraavat oikeustapaukset: KHO 1943 II 696 ja KHO 26.9.1966 t:4055, joissa kanteluasioissa tehdyt valitukset jätettiin tutkittavaksi ottamatta; KHO 1964 II 581, jossa kahdessa paikassa verotetun verot poistettiin purkuteitse viran puolesta, kun perustevalituksen määräaika oli mennyt umpeen; ja KHO 1964 II 617, jossa LO:n olisi tullut käsitellä yhdessä kunnanasiamiehen ja verovelvollisen samaa verotusta koskevat valitukset niiden yhteenkuuluvuuden vuoksi. Koska näin ei ollut tapahtunut, KHO purki ja poisti viran puolesta LO:n kunnanasiamiehen valitukseen antaman päätöksen ja verolautakunnan sen perusteella toimittaman uusintaverotuksen.

5. Virallisperiaate Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen ennakkoratkaisua pyydettäessä

Vuoden 1995 alusta Suomen oikeusjärjestys laajeni merkittävästi, kun EY-oikeus tuli sen osaksi[1]. Jo vuoden 1994 alusta oli tullut voimaan sopimus Euroopan talousalueesta. Sen sisältämä normiaines oli vielä suhteellisen suppea[2]. EFTA:n tuomioistuimella oli mm. toimivalta antaa neuvoa antavia lausuntoja ETA-sopimuksen tulkinnasta EFTA-valtion tuomioistuimille. Tällä vapaaehtoisella lausuntomenettelyllä ei kuitenkaan ollut suurta käytännön merkitystä[3]. Amsterdamin sopimuksella muutettiin Euroopan unionista tehtyä sopimusta (Maastrichtin sopimus) ja Euroopan yhteisöjen perustamissopimuksia sekä niihin liittyviä tiettyjä asiakirjoja. Amsterdamin sopimus tuli meillä voimaan 1.5.1999[4].

EY:n perustamissopimuksen 177 artiklassa (josta on tullut EY 234 artikla[5]) EY:n tuomioistuimelle annetaan EY-oikeuden yhtenäisen tulkinnan turvaamiseksi ja EY:n toimielinten lainmukaisuuden valvomiseksi toimivalta antaa ennakkoratkaisuja mm. tämän sopimuksen tulkinnasta sekä yhteisön toimielimen säädöksen pätevyydestä ja tulkinnasta. EY:n tuomioistuin on tulkinnut 234 artiklaa siten, että sillä on toimivalta päättää myös yhteisön oikeuden valtionsisäisistä vaikutuksista, kuten välittömästä vaikutuksesta (direct effect) ja kansallisen oikeuden syrjäyttävästä vaikutuksesta (primacy). Sen sijaan esim. kansallisen oikeuden yhteisön oikeuden mukaisuuden tutkiminen ei kuulu EY:n tuomioistuimen toimivaltaan, vaikka näin usein luullaankin. Tosin toimivaltaraja ei tässä suhteessa ole enää yhtä selväpiirteinen kuin EY:n tuomioistuimen toiminnan alkuaikoina. On huomattava, että ennakkoratkaisumenettely ei rajoitu vain materiaalisen EY-oikeuden pätevyyttä, tulkintaa ja valtionsisäisiä oikeusvaikutuksia koskeviin kysymyksiin. *Ennakkoratkaisupyyntö voi nimittäin koskea myös prosessuaalisia kysymyksiä.* Tässä yhteydessä on syytä huomata, että yhteisön oikeus suojaa sen kattamalla alueella mm. ihmis- ja

---

[1] Ks. laki Suomen liittymisestä Euroopan unioniin tehdyn sopimuksen eräiden määräysten hyväksymisestä 8.12.1994/1540, SopS 102 ja voimaansaattamisasetus 31.12.1994/1541, SopS 103.

[2] Ks. laki Euroopan talousalueesta tehdyn sopimuksen eräiden määräysten hyväksymisestä ja sopimuksen soveltamisesta 11.12.1992/1504 ja voimaansaattamisasetus 22.12.1993/1506.

[3] Ainoa suomalainen lainkäyttöviranomainen, joka esitti EFTA:n tuomioistuimelle lausuntopyynnön oli tullilautakunta. Ks. EFTA:n tuomioistuimen ratkaisu 16.12.1994 asia E-1/94 Ravintoloitsijain Liiton Kustannus Oy Restamark.

[4] Ks. laki Euroopan unionista tehdyn sopimuksen, Euroopan yhteisöjen perustamissopimusten ja niihin liittyvien tiettyjen asiakirjojen muuttamisesta tehdyn Amsterdamin sopimuksen eräiden määräysten hyväksymisestä 10.7.1998/505 ja voimaansaattamisasetus 22.4.1999/506.

[5] Artikla on saman sisältöinen kuin alun perin Rooman sopimukseen sisältynyt 177 artikla.

perusoikeuksia. Esimerkiksi silloin, kun kansallinen viranomainen toimii EY-oikeuden toimeenpanijana, sen ihmis- ja perusoikeuksien noudattamisen valvonta perustuu EY:n tuomioistuimen näkemykseen siitä, että *kansallinen viranomainen* käyttää tällöin yhteisölle kuuluvaa toimivaltaa ja on siten tavallaan *yhteisön edustajana jäsenvaltiossa*. Tästä johtuu, että jäsenvaltiot ja sen viranomaiset eivät voi ainakaan kokonaan välttyä noudattamasta ja omaksumasta yhteisössä yleisesti noudatettavia ihmis- ja perusoikeuksia sekä hallinto-oikeudellisia periaatteita (dominoefekti). EY-oikeudelliset periaatteet suodattuvat tätä kautta vähitellen kansallisiin hallintojärjestelmiin[6].

Jo unionisopimuksen aikaisemman F artiklan 2 kohdan (nykyinen 6 artiklan 2 kohta) mukaan unioni pitää arvossa yhteisön oikeuden yleisinä periaatteina perusoikeuksia, sellaisina kuin ne taataan Euroopan neuvoston ihmisoikeussopimuksessa ja sellaisina kuin ne ilmenevät jäsenvaltioiden yhteisessä valtiosääntöperinteessä. Tämä määräys ei aiemmin kuulunut EY:n tuomioistuimen toimivaltaan. Amsterdamin sopimuksella tuomioistuimen toimivaltaa laajennettiin siten, että tuomioistuin saa unionisopimuksen 46 artiklan uuden d alakohdan mukaan oikeuden tulkita nykyisen 6 artiklan 2 kohdan määräystä unionin toimielinten toiminnan osalta niissä asioissa, joissa tuomioistuimella on toimivalta. Perussopimusten mukaan tuomioistuimen toimivalta koskee lähinnä yhteisöjen perustamissopimuksia ja oikeus- ja sisäasioita koskevan unionisopimuksen VI osastoa. Kuten edellä olemme havainneet, ohjaavat esim. asian selvittämistä useat EY-oikeuden suojaamat ihmis- ja perusoikeudet. En pitäisi mitenkään mahdottomana, että em. perus- ja ihmisoikeuksien aseman vahvistaminen voisi välillisesti lisätä EY:n tuomioistuimen halukkuutta ottaa kantaa prosessuaalisiin kysymyksiin. Näin voi tapahtua esim. asian selvittämistä koskevissa kysymyksissä sellaisissa tapauksissa, joissa materiaaliset säännökset kuuluvat yhteisön oikeuden alaan[7].

---

[6] Ks. Mäenpää: 1991(a) s. 1144 ja 1145, Ojanen: 1993 s. 121, Tähti: 1995 s. 502, Virolainen: 1995 s. 150, Helander: 1996, etenkin s. 599 ja 602–609, Mäenpää: 1996 s. 58, 59, 176–179, 209–215, Ojanen: 1996 s. 16–18 ja 65, Puronen: 1996 s. 269–271, Mäenpää: 1997 s. 178, Rosas: 1999, Sevón: 1999 s. 208 sekä tapaukset KHO 1996 B 577; 60–61/84 Cinetheque SA and Others v. Federation nationale des cinemas francais [1985] E.C.R. 2605, kohta 26; C 260/89 Elliniki Radiophonia Tileorassi AE [1991] I E.C.R. 2925, kohdat 41–45 sekä C-37/92, rikosoikeudenkäynti, vastaajina Jose Vanacker ja Andre Lesage [1993] I E.C.R. 4947, kohta 7.

[7] EY:n tuomioistuimen toimivallan laajennus on nähty kompensaatioksi sille, ettei Euroopan unionin liittyminen Euroopan ihmisoikeussopimukseen mm. eräistä juridisista ongelmista johtuen näytä toteutuvan. Ks. Kanninen: 1997 s. 1146–1149 ja HE 245/1997 vp./A 6 s. 50, 51 ja 75 sekä Kaila: 1997 s. 625–627. Asiassa C-250/95 Futura Participations SA and Singer v. Administration des contributions [1997] I E.C.R. 2471 EY:n tuomioistuin totesi, että tappiontasausta ei voida evätä pelkästään sillä perusteella, että verovelvollinen ei ollut pitänyt kyseiseltä tilivuodelta Luxemburgin lain mukaista kirjanpitoa toiminnastaan Luxemburgissa eikä säilyttänyt siellä kirjanpitoaineistoaan. Asia oli tullut esille siksi, että Luxemburgin lainsäädäntö edellytti ulkomaalaiselta yhtiöltä em. menettelyä sen tappioiden vähentämiseksi. Samassa yhteydessä tuomioistuin huomautti siitä, että virka-apudirektiivi 77/799/ETY tarjoaa viranomaisille mahdollisuuden pyytää tarvittavia tietoja viran puolesta toisen jäsenvaltion viranomaisilta.

EY-oikeutta ei ole vielä sanottavasti annettu välittömän verotuksen alueelta, mutta jo nykyisellään hallintotuomioistuimet voivat joutua tulkitsemaan EY-oikeutta esim. yritysjärjestelyjen tuloveroseuraamuksia ratkaistaessa[8]. Jos em. EY -oikeutta koskeva, päätöksenteon kannalta merkityksellinen kysymys tulee esille jäsenvaltion tuomioistuimessa, tämä tuomioistuin voi EY:n perustamissopimuksen 234(2) artiklan nojalla pyytää yhteisön tuomioistuinta ratkaisemaan sen. Jos tällainen kysymys tulee esille sellaisessa kansallisessa tuomioistuimessa käsiteltävänä olevassa asiassa, jonka päätöksiin ei kansallisen lainsäädännön mukaan saa hakea muutosta, tämän tuomioistuimen on 234(3) artiklan nojalla saatettava kysymys yhteisön tuomioistuimen käsiteltäväksi. Muutoksenhaulla on tässä ymmärrettävä säännönmukaisia muutoksenhakukeinoja. Mikäli asiasta on jo olemassa EY:n tuomioistuimen oikeuskäytäntöä (Acte éclairé) tai mikäli on täysin selvää, miten yhteisön oikeutta on asiassa sovellettava (Acte clair)[9], ei ennakkoratkaisumenettelyyn tarvitse ryhtyä. Oikaisuvaatimus verotuksen oikaisulautakunnalle on tuomioistuinvaihetta edeltävä hallinnon sisäinen muutoksenhakuvaihe, jota ennakkoratkaisumenettely ei koske[10].

234 artiklan kolmannen kohdan soveltamisalasta on esitetty kaksi vaihtoehtoista tulkintatapaa, joiden oikeellisuudesta ei ole yksiselitteistä EY:n tuomioistuimen kannanottoa. Ensimmäisen vaihtoehdon mukaan tuomioistuimen velvollisuus pyytää ennakkoratkaisua on ratkaistava asiakohtaisesti (konkreettinen teoria) ja toisen vaihtoehdon mukaan tuomioistuinta koskevana yleisratkaisuna (abstraktinen teoria). Yleensä oikeuskirjallisuudessa on puollettu ensimmäistä vaihtoehtoa, koska muutoin erityyppisillä muutoksenhakurajoituksilla voitaisiin heikentää EY:n tuomioistuimen toimivaltaa. Tulkinnalla on erityistä merkitystä mm. arvioitaessa hallinto-oikeuden velvollisuutta pyytää verovalitusasiassa ennakkoratkaisu, koska jatkovalitusoikeus on luvanvarainen. Konkreettisen teorian omaksuminen ei maassamme loukkaa KHO:n asemaa ylimpänä kansallisena laintulkintaelimenä, koska hallinto-oikeuden päätös pyytää ennakkoratkaisua tai olla sitä pyytämättä voi olla valituslupahakemuksen kohteena[11] [12]. Päätöksen valituskelpoisuus määräytyy kan-

---

[8] Ks. näistä direktiiveistä Kiikeri: 1993 ja Manninen: 1998.
[9] Ks. asia 283/81 Srl CILFIT and Lanificio di Gavardo SpA v. Ministry of Health [1982] E.C.R. 3415.
[10] Ks. HE 135/1994 vp./A 4 s. 514, Ojanen: 1996 s. 46–61 ja asia C-24/92 Pierre Corbiau v. Administration des Contributions [1993] I E.C.R 1277.
[11] Abstraktisen teorian hyväksymistä puoltaisi esim. se, että EY-oikeudellinen kytkentä on yleensä valitusluvan myöntämisen peruste. Ks. HE 135/1994 vp./A 4, s. 516, Lappalainen: 1995 s. 104 ja Ojanen: 1996 s. 98–103. Kansallisen tuomioistuimen ennakkoratkaisuasiassa ottama kanta voi olla myös ylimääräisen muutoksenhaun kohteena. Ks. Koulu: 1994–1995 s. 776–778.
[12] Myös 234(2) artiklassa tarkoitetulla kansallisella tuomioistuimella on velvollisuus kahdessa tapauksessa pyytää ennakkoratkaisua. Kansallinen tuomioistuin ei nimittäin voi ilman EY-tuomioistuimen päätöstä todeta EY:n toimielimen päätöstä pätemättömäksi. Velvollisuus pyytää ennakkoratkaisua syntyy myös silloin, jos kansallinen tuomioistuin aikoo poiketa EY:n tuomioistuimen aikaisemman päätöksen tulkinnasta. Ks. HE 135/1994 vp./A 4, s. 515 ja 516, Ojanen: 1996 s. 112 ja 113 sekä asia 314/85 Foto-Frost v. Hauptzollamt Lübeck-Ost [1987] E.C.R. 4199.

sallisen lainsäädännön nojalla. Ratkaisun välitoimiluonteesta johtuen valittaminen näyttäisi olevan mahdollista vasta lopullisen ratkaisun yhteydessä[13].

Ennakkoratkaisumenettely on EY:n tuomioistuimen ja jäsenvaltion tuomioistuimen välinen *yhteistyömuoto* konkreettisen oikeudellisen ongelman ratkaisemiseksi, mikä perustuu EY-oikeuden tulkintaa koskevaan työnjakoon. Ennakkoratkaisumenettely pitää sisällään kolme vaihetta: Ensiksi jäsenvaltion tuomioistuin päättää ennakkoratkaisun pyytämisestä. Tämän jälkeen asia käsitellään yhteisön tuomioistuimessa. Lopuksi jäsenvaltion tuomioistuin ennakkoratkaisun saatuaan ratkaisee asian. Tässä tutkimuksessa on omaksuttu kansallisen tuomioistuimen näkökulma, joten jäljempänä rajoitun yksityiskohtaisesti tarkastelemaan vain ennakkoratkaisumenettelyn ensimmäistä vaihetta. Viimeisellä vaiheella ei ole yleensä virallisperiaatteen soveltamisen kannalta erityismielenkiintoa. Se etenee pääpiirteissään samalla tavalla, kuin pelkästään kotimaiseen lainsäädäntöön perustuvan asian ratkaiseminen[14].

Ennen kuin siirryn tarkastelemaan ennakkoratkaisun pyytämismenettelyä lähemmin, on paikallaan tarkastella eräitä EY-oikeuden periaatteita, joilla voi olla merkitystä virallisperiaatteen soveltamisen kannalta. Unionissa on voimassa ns. *kansallisten oikeudenkäyntimenettelyjen autonomisuus*, mikä tarkoittaa sitä, että EY-oikeuden täytäntöönpano kuuluu lähtökohtaisesti kansallisille viranomaisille kussakin maassa voimassa olevien menettelysäännösten mukaisesti[15]. Näin ollen mm. EY-oikeudellista tuloverolain soveltamisongelmaa käsitellään maamme hallinto- ja hallintolainkäyttöviranomaisissa Suomen lainsäädännön määrittämän virallisperiaatteen mukaisesti. EY:n tuomioistuimen tehtävänä ei ole tutkia, onko kansallinen tuomioistuin ennakkoratkaisupyyntöä tehdessään noudattanut asianmukaisesti kansallisia prosessisäännöksiä[16].

---

[13] Ks. Koulu: 1994–1995 s. 770–773, Paukku: 1995 s. 1035 alav. 13, Ojanen: 1996 s. 143 ja 146 sekä asia 146/73 Rheinmühlen-Düsseldorf v. Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel [1974] E.C.R. 139, kohta 3.

[14] Ennakkoratkaisumenettely alkaa EY:n tuomioistuimessa kirjallisella vaiheella, jonka merkitys ennakkoratkaisumenettelyssä on suurin. Euroopan yhteisöjen perustamissopimuksen pöytäkirjan (N:o B), Euroopan yhteisön tuomioistuimen perussäännöstä (A:17.4.1957), 20 artiklan mukaan yhteisön tuomioistuin varaa jäsenvaltion tuomioistuimen ennakkoratkaisupyynnön johdosta asianosaisille, jäsenvaltioiden hallituksille ja komissiolle sekä eräissä tapauksissa neuvostolle ja Euroopan parlamentille tilaisuuden antaa asiassa kirjallisia huomautuksia määräajassa. Kirjallista vaihetta seuraa suullinen käsittely, jos yksikin asian osapuoli niin vaatii. Ennakkoratkaisumenettely yhteisöjen tuomioistuimessa on maksuton ja kansallisen tuomioistuimen tehtäväksi jää asian lopullisesti ratkaistessaan päättää asianosaisten oikeudenkäyntikuluista. Ks. lisäksi Koulu: 1994–1995 s. 3 ss., Sevón: 1999 s. 210–215 sekä opas asianosaisten edustajille (2001), joka on tarkoitettu asianosaisten asiamiehille, asianajajille ja avustajille Euroopan yhteisöjen tuomioistuimessa käytävää kirjallista ja suullista käsittelyä varten.

[15] Jäsenvaltioiden menettelyllisestä ja prosessiautonomiasta ks. esim. Mäenpää: 1996 s. 11–13, 224, 225, 319–323, Mäenpää: 1997 s. 134 sekä Maunu: 1997 s. 335–337.

[16] Ks. C-39/94 Syndicat francais de l'Express international (SFEI) and others v. La Poste and others [1996] I E.C.R. 3547 kohdat 24 ja 25 sekä C-144/95, rikosoikeudenkäynti, vastaajana Jean-Louis Maurin [1996] I E.C.R. 2909, kohdat 12 ja 13.

Yhteisöoikeuden kansallista toimeenpanoa ja oikeudenkäyntimenettelyn itsenäisyyttä rajoittaa kuitenkin kansallisten viranomaisten *yhteistoimintavelvoite*, mikä käy ilmi EY:n perustamissopimuksen 5 artiklasta (josta on tullut EY 10 artikla). Tämän mukaan jäsenvaltioiden ja niiden yksittäisten viranomaisten tulee ryhtyä kaikkiin toimenpiteisiin, jotka ovat aiheellisia tästä sopimuksesta tai yhteisön toimielinten säädöksistä johtuvien velvoitteiden täyttämisen varmistamiseksi. Lisäksi jäsenvaltioiden ja sen viranomaisten on pidättäydyttävä kaikista toimenpiteistä, jotka ovat omiaan vaarantamaan sopimuksen tavoitteiden saavuttamista. Tästä seuraa mm. velvollisuus tulkita valtion sisäistä oikeutta EY-oikeuden mukaisesti siinä määrin, kuin se on mahdollista. Lisäksi kansallisten viranomaisten on pidättäydyttävä rajoittamasta EY-oikeuden suojaamia ihmis- ja perusoikeuksia. Nämä seikat saattavat edellyttää asian tavanomaista huolellisempaa viranomaisaloitteista selvittämistä[17]. Suomen lainsäädännön tavoin EY-oikeus korostaa asianosaisen oikeutta saada tietoonsa kaikki ratkaisun perustana olevat seikat jo hallintomenettelyvaiheessa, jotta hänelle tarjoutuu tosiasiallinen mahdollisuus valvoa oikeuksiaan muutoksenhakuasteessa. EY-oikeudellisen kytkennän omaavissa asioissa saattaa näin ollen olla erityistä aihetta kiinnittää huomiota päätöksen perusteluihin[18].

Edellä esitetyn lisäksi yhteisöjen tuomioistuin on ratkaisukäytännössään asettanut prosessiautonomialle useita reunaehtoja, jotka voidaan jaotella seuraavasti: Oikeusturvan riittävä saatavuus, vaatimus oikeusturvamenettelyn tasapuolisuudesta sekä oikeusturvakeinojen tehokkuuden vaatimus[19]. Tuloverotuksessa muutoksenhakuoikeus on hyvin kattavasti järjestetty. *Oikeusturvan saatavuudessa* saattaa veroasioissa esiintyä ongelmia, koska yleinen oikeusapu ja maksuton oikeudenkäynti sekä oikeudenkäyntikulujen korvaaminen on puutteellisesti järjestetty. Näitä asioita on käsitelty toisaalla, joten tarkastelen jäljempänä vain kahta viimeksi mainittua reunaehtoa.

EY-oikeuden takaamien oikeuksien toteuttamiseksi on oltava käytössä *yhtäläiset oikeussuojakeinot* verrattuna kansallisen oikeuden toteuttamiseksi käytössä oleviin keinoihin (vastaavuusperiaate)[20]. Virallisperiaatteen soveltamisen kannalta merkittävin reunaehto voi yksittäistapauksessa kuitenkin olla oikeusturvakeinojen *tehokkuuden vaatimus*, jonka mukaan kansalliset menettelysäännökset eivät saa olla sel-

---

[17] Ks. Mäenpää: 1996 s. 20, 21 ja 143–147, Mäenpää: 1997 s. 135, 136, 174 ja 175, Maunu: 1997 s. 339, LAVO 2/2000 s. 21 ja 104/75 Adriaan de Peijper, Managing Director of Centrafarm BV [1976] E.C.R. 613; 199/82 Amministrazione delle Finanze dello Stato v. SpA San Giorgio [1983] E.C.R. 3595, kohdat 11–18; C-430 ja 431/93 Jeroen van Schijndel and Johannes Nicolaas Cornelis van Vee v. Stichting Pensioenfonds voor Fysiotherapeuten [1995] I E.C.R 4705, kohta 14.

[18] Ks. 222/86 Unectef v. Georges Heylens and others [1987] E.C.R. 4097 kohdat 15 ja 16.

[19] Ks. Mäenpää: 1991(a) s. 1160, Mäenpää: 1995 s. 1389, Lappalainen: 1995 s. 36, Mäenpää: 1996 s. 141–143, 174, 175 ja 324 ss., Puronen: 1996 s. 273, Mäenpää: 1997 s. 419–421 ja asia 106/77, Amministrazione delle Finanze dello Stato v. Simmenthal SpA [1978] E.C.R. 629, kohdat 18–23.

[20] Ks. Mäenpää: 1996 s. 231–234 ja 45/76 Comet BV v. Produktschap voor Siergewassen [1976] E.C.R. 2043, kohdat 13–19; sekä 33/76 Rewe-Zentralfinanz eG et Rewe-Zentral AG v. Landwirtschaftskammer für das Saarland [1976] E.C.R. 1989, kohdat 5 ja 6.

laisia, että EY-oikeuden mukaisten oikeuksien käyttäminen kävisi käytännössä mahdottomaksi tai erittäin vaikeaksi. Tehokkuusperiaatetta voidaan vielä terävöittää vetoamalla EY-oikeuden suojaamiin perus- ja ihmisoikeuksiin[21]. Oikeusturvakeinojen tehokkuuden vaatimus ei esim. veroasioissa estä asettamasta sellaisia määräaikoja, todistustaakkasääntöjä tai muita prosessuaalisia ehtoja, jotka suojaavat sekä veronmaksajia että verohallintoa ja toteuttavat näin ollen oikeusvarmuuden periaatetta[22].

Oikeussuojan tehokkuus saattaa yksittäistapauksessa edellyttää, että kansallisen viranomaisen on viran puolesta kiellettävä päätöksen täytäntöönpano. EY:n tuomioistuin on asiassa C-149/95 todennut, että täytäntöönpanon kieltoasiassa tuomarilla on oltava laaja arviointivalta ja hänen tulee voida vapaasti päättää kussakin asiassa, miten turvaamistoimen myöntämisen edellytykset tutkitaan ja missä järjestyksessä tämä tutkiminen tapahtuu[23]. VeroUL 9 §:n mukaan tämä on laajasti mahdollista säännönmukaista valitusta, perustevalitusta sekä oikaisuvaatimusta käsiteltäessä. Mielestäni verotusasioissa sovellettava virallisperiaate ja täytäntöönpanon kieltomenettely ovat varsin hyvin sopusoinnussa EY-oikeuden tavoitteiden kanssa eivätkä ne vaaranna EY-oikeuden yhtenäistä ja tehokasta soveltamista. Näin ollen ristiriitaa EY-oikeuden kanssa ei ole olemassa[24].

Mikäli kansallinen viranomainen suorittaa selvittämistehtävänsä asianmukaisesti sekä tulkitsee joustavasti täytäntöönpanon kieltoa, yleistä oikeusapua, maksutonta oikeudenkäyntiä ja oikeudenkäyntikulujen korvaamista koskevia säännöksiä, EY-oikeuden viranomaisten toimivaltaa laajentavalla tai oikeussuojakeinoja edellyttävällä vaikutuksella voi verovalitusasioissa olla vain poikkeuksellisesti merkitystä[25]. Virallisperiaatteen soveltamiseen vaikuttaa vielä se seikka, että jäsenvaltioiden tuomioistuinten on *viran puolesta sovellettava yhteisön oikeutta* ainakin silloin, kun niiden on viran puolesta sovellettava vastaavia kansallisia oikeussäännöksiä. Vero-oikeus on laajasti viran puolesta sovellettavaa oikeutta, joten myös siihen

---

[21] Ks. Mäenpää: 1991(a) s. 1155–1156, Virolainen: 1995 s. 152, Mäenpää: 1996 s. 235–240, Joutsamo: 1998 s. 1165–1167 ja 1171–1173. Joutsamon käsityksen mukaan voidaan perustellusti väittää, että käsite prosessiautonomia on harhaanjohtava. Ks. myös C-312/93 Peterbroek, Van Campenhout & Cie SCS v. Belgian State [1995] I E.C.R. 4599, kohta 12 ja tässä viitattu oikeuskäytäntö; sekä C-430 ja 431/93 Jeroen van Schijndel and Johannes Nicolaas Cornelis van Vee v. Stichting Pensioenfonds voor Fysiotherapeuten [1995] I E.C.R 4705, kohta 17 ja tässä viitattu oikeuskäytäntö.

[22] Ks. Mäenpää: 1991(a) s. 1162, Manninen: 1998 s. 83 alav. 92 ja 33/76 Rewe-Zentralfinanzamt eG et Rewe-Zentral AG v. Landwirtschaftskammer für das Saarland [1976] E.C.R. 1989, kohdat 5 ja 6.

[23] Ks. C-149/95 Commission of the European Communities v. Atlantic Container Line AB and others [1995] I E.C.R. 2165, etenkin kohdat 20–27.

[24] Vrt. Hallberg–Ignatius–Kanninen: 1997 s. 23–25, Joutsamo: 1998 s. 1168–1171 ja 1176, Kuusikko: 2000 s. 412 ja 413 (alav. 644) sekä asia C-213/89 The Queen v. Secretary of State for Transport, ex parte: Factortame Ltd and Others [1990] I E.C.R. 2433, jossa EY:n tuomioistuin katsoi, että kansallisen tuomioistuimen tuli syrjäyttää kansallinen toimivaltanormi, joka esti sitä antamasta parlamenttilain täytäntöönpanon väliaikaisesti kieltävää määräystä ennakkoratkaisumenettelyn ajaksi.

[25] Ks. Ojanen: 1993 s. 122, 140 ja 142.

liittyvää EY-oikeutta on sovellettava asianosaisten vetoamisesta riippumatta[26]. Tähän nähden on luonnollista, että kansallinen tuomioistuin voi ottaa myös kysymyksen ennakkoratkaisupyynnön tarpeellisuudesta esille viran puolesta[27].

Viranomaisaloitteisen selvitysvelvollisuuden laajuutta toisaalta virallisperiaatteeseen nojaavassa veroprosessissa ja toisaalta käsittelymenetelmään nojaavassa siviiliprosessissa havainnollistavat seuraavat tapaukset: Asiassa C-312/93 verovelvollinen haki muutosta veroviranomaisen oikaisuvaatimukseen antamaan päätökseen belgialaisessa muutoksenhakutuomioistuimessa ja vetosi vasta tuolloin ensimmäisen kerran EY:n lainsäädäntöön. Kansallisen oikeuden säännösten mukaan oikeussubjektit eivät voineet enää muutoksenhakutuomioistuimessa esittää uusia yhteisön oikeuteen nojautuvia perusteita sen jälkeen, kun 60 päivän määräaika laskettuna siitä, kun veroviranomaiset olivat toimittaneet riidanalaisen päätöksen muutoksenhakutuomioistuimeen, oli päättynyt. EY-oikeuden tehokkuusvaatimuksen turvaamiseksi muutoksenhakutuomioistuin pyysi EY:n tuomioistuimelta ennakkoratkaisua siitä, voitiinko EY:n oikeutta olla soveltamatta tällaisen kansallisen prosessisäännöksen johdosta. EY:n tuomioistuin kiinnitti ratkaisunsa perusteluissa huomiota mm. siihen, että muutoksenhakutuomioistuin oli ensimmäinen tuomioistuinaste, joka saattoi esittää EY:n tuomioistuimelle ennakkoratkaisukysymyksen. Toiseksi määräaika, jonka kuluessa valittaja pystyi esittämään uusia perusteita, oli jo päättynyt muutoksenhakutuomioistuimen käsitellessä asiaa. Kolmanneksi EY:n tuomioistuin totesi, että muutoksenhakutuomioistuin tai sitä ylempi kansallinen tuomioistuin eivät voineet kansallisten prosessisäännösten nojalla tässä tai myöhemmässä oikeudenkäynnissä ottaa EY-oikeutta viran puolesta huomioon. Kansallisen prosessisäännöksen merkitys eri oikeusasteissa tapahtuvan oikeudenkäynnin kannalta tai kansallisen oikeusjärjestelmän perustana olevat periaatteet, kuten puolustuksen oikeuksien suojaaminen, oikeusvarmuuden periaate tai oikeudenkäyntimenettelyn moitteeton kulku eivät tässä tapauksessa puoltaneet yhteisön oikeuteen liittyvien oikeudellisten perusteiden sivuuttamista. Näin ollen EY:n tuomioistuin totesi, että em. olosuhteissa belgialaista tuomioistuinta ei voitu kansallisen menettelysäännöksen nojalla kieltää tutkimasta viran puolesta, oliko kansallinen säännös yhteensoveltuva yhteisön oikeuden säännöksen kanssa, vaikka oikeussubjekti ei ollut vedonnut yhteisön säännökseen määräajassa.

Tämän vastapainoksi on mainittava yhdistetyt asiat C-430/93 ja C-431/93, joissa

---

[26] Ks. Maunu: 1997 s. 338–340, Kanninen: 1998 s. 522, Aer: 2000 s. 127 ja yhdistetyt asiat C-87-89/90 A. Verholen and others v. Sociale Verzekeringsbank Amsterdam [1991] I E.C.R. 3757, kohta 16; yhdistetyt asiat C-430 ja 431/93 Jeroen van Schijndel and Johannes Nicolaas Cornelis Van Vee v. Stichting Pensioenfonds voor Fysiotherapeuten [1995] I E.C.R. 4705, kohta 13; ja C-72/95 Aannemersbedrijf P.K. Kraaijeveld BV e.a. v. Gedeputeerde Staten van Zuid-Holland [1996] I E.C.R. 5403, kohdat 54–62.

[27] Ks. HE 135/1994 vp./A 4, s. 515 sekä seuraavat tapaukset: 126/80 Maria Salonia v. Giorgio Poidomani and Franca Baglieri, nee Giglio [1981] E.C.R. 1563, kohdat 5–9; ja 283/81 Srl CILFIT and Lanificio di Gavardo SpA v. Ministry of Health [1982] E.C.R. 3415, kohta 9.

oli kysymys siviiliprosessuaalisten menettelysäännösten mukaan käsiteltävistä eläkeasioista. Asiat tulivat Alankomaissa sikäläisen kassaatiotuomioistuimen, Hoge Raadin käsiteltäviksi. Tällöin eläkepäätöksen saaneet henkilöt ensimmäisen kerran väittivät, että alemman tuomioistuimen olisi pitänyt tarvittaessa viran puolesta tutkia eläkekassan päätösten yhteensopivuus EY-oikeuden kanssa. Alankomaiden oikeudessa kassaatioperusteen luonne on sellainen, että uusiin perusteisiin voidaan vedota ainoastaan, jos ne ovat puhtaasti oikeudellisia, eli jos ne eivät edellytä tosiseikkojen tutkimista. Alankomaiden siviiliprosessilain mukaan tuomioistuimen on tarvittaessa viran puolesta otettava käsiteltäväkseen oikeudelliset perusteet. Kun kyse on sellaisista oikeuksista ja velvollisuuksista, joista osapuolet saattavat vapaasti sopia, periaate tuomioistuimen passiivisuudesta edellyttää sitä, että täydentävät oikeudelliset perusteet eivät velvoita tuomioistuinta ylittämään asianosaisten rajaaman riita-asian kohdetta eivätkä käyttämään perusteena muita kuin vaatimuksen perustana olevia tosiseikkoja ja olosuhteita. Kassaatiotuomioistuin kysyi ennakkoratkaisupyynnössään mm. sitä, tuliko EY-oikeutta soveltaa viran puolesta em. kansallisista prosessisäännöksistä huolimatta. Päätöksen perusteluissaan EY:n tuomioistuin käsitteli samanlaisia arviointikriteereitä kuin edellisessäkin tapauksessa. Lisäksi EY:n tuomioistuin totesi, että kansallisen prosessilainsäädännön viranomaisaloitteisuuden rajoitukset perustuivat periaatteeseen, jonka mukaan aloitteen tekeminen oikeudenkäynnissä on asianosaisten tehtävä, eikä tuomioistuin voi toimia viran puolesta kuin poikkeustapauksissa, joissa yleinen etu edellyttää sen toimenpiteitä. Tämä periaate ilmentää suurimmassa osassa jäsenvaltioita vallitsevia käsityksiä valtion ja yksilön välisistä suhteista. Sillä suojataan puolustuksen oikeuksia ja turvataan menettelyn moitteeton kulku erityisesti siksi, koska sen avulla vältytään uusien perusteiden harkintaan liittyviltä viiveiltä. Näin ollen EY:n tuomioistuin päätyi ratkaisuun, jonka mukaan yhteisön oikeus ei velvoita kansallista tuomioistuinta em. olosuhteissa ottamaan viran puolesta huomioon yhteisön oikeussäännösten rikkomiseen nojautuvaa perustetta. Virallistoimintoisuus olisi johtanut siihen, että tuomioistuin olisi joutunut luopumaan sille kuuluvasta passiivisesta asemasta. Tuomioistuimen olisi pitänyt ylittää asianosaisten rajaama riita-asian kohde ja nojautua muihin tosiseikkoihin ja olosuhteisiin kuin niihin, joihin asianosaiset olivat perustaneet vaatimuksensa[28].

Kansallisen tuomioistuimen toimivaltaan kuuluu päättää, onko ennakkoratkaisun pyytäminen asiassa tarpeellista. Tässä harkinnassaan sen on luonnollisesti kiinnitettävä huomiota asianosaisten esittämiin toivomuksiin ja kannanottoihin, minkä vuoksi asianosaisia tulisi kuulla ennen ennakkoratkaisupyynnön esittämistä. Vasta asianosaisten kuulemisen jälkeen voidaan luotettavasti päätellä, kuuluuko lainso-

[28] Ks. C-312/93 Peterbroeck, Van Campenhout & Cie SCS v. Belgian State [1995] I E.C.R. 4599; C-430 ja 431/93 Jeroen van Schijndel and Johannes Nicolaas Cornelis van Vee v. Stichting Pensioenfonds voor Fysiotherapeuten [1995] I E.C.R 4705, Koulu: 1994–1995 s. 567–570, Mäenpää: 1996 s. 337 ja 338, Kanninen: 1996 s. 578–580, Maunu: 1997 s. 333–335, 340–342, Hallberg–Ignatius–Kanninen: 1997 s. 26–28 ja Joutsamo: 1998 s. 1174–1176.

veltamisongelma 234 artiklan soveltamispiiriin ja onko kansallisella tuomioistuimella käytettävissään kaikki ennakkoratkaisupyynnön tekemisessä tarpeellinen tietämys. EY:n tuomioistuimelle esitettävää kysymystä muotoillessaan kansallinen tuomioistuin ei ole sidottu asianosaisten näkemyksiin tai pyyntöihin. Myöskään EY:n tuomioistuimen tehtävänä ei ole arvostella ennakkoratkaisupyynnön syitä, mutta se on katsonut oikeudekseen tarvittaessa muokata ennakkoratkaisukysymyksen 234 artiklan edellyttämän toimivallanjaon mukaiseen muotoon. EY-tuomioistuin ei ole sidottu kansallisen tuomioistuimen tai asianosaisten normitulkintaan, vaan se voi perustaa ennakkoratkaisunsa sellaistenkin EY-oikeudellisten säännösten varaan, joihin kansallinen tuomioistuin tai asianosaiset eivät ole vedonneet[29].

Euroopan yhteisön perustamissopimuksen 234 artikla perustuu tehtävien jakoon EY:n tuomioistuimen ja kansallisen tuomioistuimen välillä. Tämän mukaisesti on lähtökohtaisesti katsottu, että *kansallisen tuomioistuimen tehtäviin kuuluu selvittää asiaan liittyvät tosiseikat* ja että EY:n tuomioistuin on sidottu kansallisen tuomioistuimen ilmoittamiin tosiseikkoihin. Kansallisen tuomioistuimen selvittämistehtävää voi helpottaa se seikka, että EY:n tuomioistuin saattaa tukeutua myös sellaisiin seikkoihin, jotka ilmenevät toisesta vireillä olevasta asiasta. Käytännössä ennakkoratkaisumenettelyyn voi liittyä EY:n tuomioistuimen viran puolesta suorittamia asian selvitystoimenpiteitä. Tämä johtuu yksinkertaisesti siitä, että relevanttien faktojen selvittämistehtävää ja niiden EY-oikeudellista tulkintatehtävää ei usein voida luontevalla tavalla erottaa toisistaan[30] [31]. Euroopan yhteisöjen tuomioistuin ja en-

---

[29] Ks. Ojanen: 1996 s. 70–76 ja 82–90, Sevón: 1999 s. 209 ja 210 sekä C-87/97 Consorzio per la Tutela del Formaggio Gorgonzola v. Käserei Champignon Hofmeister GmbH & Co KG and Eduard Bracharz GmbH [1999] E.C.R. kohta 16 ja siinä viitattu oikeuskäytäntö.

[30] Ks. Koulu: 1994–1995 s. 762–764, Ojanen: 1996 s. 9 ja 14–20 sekä seuraavat tapaukset: 104/77 Wolfgang Oehlschläger v. Hauptzollamt Emmerich [1978] E.C.R. 791, kohta 4; 36/79 Denkavit Futtermittel GmbH v. Finanzamt Warendorf [1979] E.C.R. 3439, kohta 12; 17/81 Pabst & Richarz v. Hauptzollamt Oldenburg [1982] E.C.R. 1331, kohta 12; 278/82 Rewe-Handelsgesellschaft Nord mbH and Rewe-Markt Herbert Kureit v. Hauptzollämter Flensburg, Itzehoe and Lübeck-West [1984] E.C.R. 721, kohta 8; C-30/93 AC-ATEL Electronics Vertriebs GmbH v. Hauptzollamt München-Mitte [1994] I E.C.R. 2305, kohdat 16–20, C-352/95 Pytheron International SA v. Jean Bourdon [1997] I E.C.R. 1729, kohdat 11-14; sekä C-67/96 Albany International BV v. Stichting Bedrijfspensioenfonds Textielindustrie [1999] E.C.R., kohdat 38–45.

[31] Yhteisöjen tuomioistuimen toimesta tapahtuvaa asian selvittämistä koskeva perussäännös sisältyy Euroopan yhteisöjen perustamissopimuksen pöytäkirjan (N:o B), Euroopan yhteisön tuomioistuimen perussäännöstä (A:17.4.1957) 21 artiklaan, mikä kuuluu seuraavasti: ”Yhteisön tuomioistuin voi vaatia asianosaisia toimittamaan kaikki sen haluamat asiakirjat ja antamaan kaikki sen haluamat tiedot. Jos asianosainen kieltäytyy, yhteisön tuomioistuin toteaa tämän. Yhteisön tuomioistuin voi vaatia myös niitä jäsenvaltioita ja yhteisön toimielimiä, jotka eivät ole oikeudenkäynnissä asianosaisia, antamaan kaikki tiedot, joita yhteisön tuomioistuin pitää oikeudenkäynnin kannalta tarpeellisina.” EY:n tuomioistuin on muissa kuin ennakkoratkaisuasioissa suhteellisen aktiivinen selvittämään puuttuvia tosiseikkoja. Viranomaisaloitteisen selvitystyön tarvetta vähentää se seikka, että muilla asianosaisilla kuin valtioilla ja yhteisön toimielimillä on perussäännön 17 ja 29 artiklan nojalla oltava edustajanaan asianajaja. Ennakkoratkaisuasioissa asianajajapakkoon on tehty useita lievennyksiä. Yhteisön tuomioistuimella on yleisesti ottaen käytettävissään hyvin samanlaiset asian selvityskeinot kuin täkäläisillä hallintotuomioistuimillakin. Asian selvittämistoimista on annettu määräyksiä sekä Euroopan yhteisön tuomioistuimen perussäännön III osastossa että Euroopan yhteisöjen tuomioistuimen

simmäisen asteen tuomioistuin ovat julkaisseet ohjeluonteisen muistion ennakkoratkaisupyyntöjen tekemisestä. Tässä muistiossa on vielä erikseen korostettu sitä, että yhteisöjen tuomioistuimen tehtävänä ei ole ratkaista pääasian tosiseikkoja eikä myöskään kansallisten oikeussäännösten tulkintaa tai soveltamista koskevia erimielisyyksiä. Näin ollen ennakkoratkaisumenettelyyn tulisi yleensä turvautua vasta sellaisessa oikeudenkäynnin vaiheessa, jossa kansallinen tuomioistuin kykenee riittävän tarkasti määrittelemään jutun tosiseikat sekä sovellettaviksi tulevat oikeussäännökset. Hallintolainkäyttöprosessissa näiden seikkojen selvittäminen saattaa edellyttää kirjallisen menettelyn lisäksi suullista käsittelyä, jossa kontradiktorinen periaate toteutuu kirjallista menettelyä paremmin[32].

Tässä yhteydessä on mainittava EY:n tuomioistuimen päätös yhdistetyssä asiassa 36 ja 71/80, jossa irlantilainen tuomioistuin pyysi ennakkoratkaisua mm. siitä, oliko se käyttänyt harkintavaltaansa oikein pyytäessään ennakkoratkaisua ennen riitaisten tosiseikkojen selvittämistä. EY:n tuomioistuimen vastaus tähän kysymykseen oli se, että toimivalta ajoittaa ennakkoratkaisun hakeminen *oikeaan prosessin vaiheeseen* kuuluu kansalliselle tuomioistuimelle, jonka tulee päätöksessään ottaa huomioon lainkäyttökoneiston rakennetta, prosessiekonomiaa ja prosessin tehokkuutta koskevat näkökohdat. EY:n tuomioistuin antoi perusteluissaan suhteellisen

---

työjärjestyksessä (A:19.6.1991). Työjärjestyksen 45 artiklan mukaan yhteisöjen tuomioistuin vahvistaa määräyksellä julkisasiamiestä kuultuaan asianmukaisina pitämänsä selvittämistoimet ja sen, mitkä tosiseikat on näytettävä toteen. Yhteisön tuomioistuimella on käytettävissään seuraavat selvittämiskeinot: Tuomioistuin voi suullisen käsittelyn aikana esittää jutun osapuolille, jäsenvaltioille ja yhteisön toimielimille kysymyksiä. Se voi myös antaa määräyksen ryhtyä valmisteleviin toimenpiteisiin suullista käsittelyä varten. Lisäksi tuomioistuin voi pyytää esim. jäsenvaltioiden hallituksilta tai yhteisön toimielimiltä tietoja ja vaatia asiakirjoja esitettäväksi. Lisäksi tuomioistuin voi päättää todistajien kuulemisesta, asiantuntijalausunnon hankkimisesta sekä katselmuksen toimittamisesta. Kolmen viimeksi mainitun todistuskeinon osalta tuomioistuimen on kuultava asianosaisia ennen niiden käyttämistä. Yhteisöjen tuomioistuin voi ryhtyä selvittämistoimiin itse tai antaa tämän esittelevän tuomarin tehtäväksi. Julkisasiamies osallistuu selvittämistoimiin. Vastanäytön esittäminen ja aiemmin esitetyn näytön täydentäminen on sallittua. Työjärjestyksen 46 artiklan mukaan asianosaiset voivat olla mukana asian selvittämistoimissa. Tapauksessa C-415/93 Bosman [1995] I E.C.R. 4921 yksi asianosaisista esitti suullisen käsittelyn jälkeen, että EY:n tuomioistuin ryhtyisi työjärjestyksensä 60 artiklan nojalla vielä täydentäviin selvitystoimiin. Tämä pyyntö hylättiin sillä perusteella, että pyyntöön suostuminen siinä prosessin vaiheessa on mahdollista ainoastaan, jos pyyntö koskee seikkoja, joilla voi olla ratkaiseva vaikutus ja joita asianosainen ei ole voinut esittää ennen suullisen käsittelyn päättymistä (kohdat 53 ja 54). EY:n tuomioistuimen soveltaman virallisperiaatteen voimakkuudesta ks. esim. Leidhammar:1995 s. 31 ja asianajajapakosta Ojanen:1996 s. 153 ja 154, tuomioistuimen työjärjestys 104 artikla 2 kohta sekä opas asianosaisten edustajille A.2. kohta.

[32] Ks. Koulu: 1994–1995 s. 565 ja 566, muistio kansallisten tuomioistuinten ratkaisupyyntöjen tekemisestä. Euroopan yhteisöjen tuomioistuin ja ensimmäisen oikeusasteen tuomioistuin. Tiedote 18–22.11.1996, nro 31/96, 7 kohta sekä seuraavat asiat: 70/77 Simmenthal SpA v. Amministrazione delle Finanze dello Stato [1978] E.C.R. 1453 kohdat 9-11, jossa EY:n tuomioistuin korosti asianosaisten kuulemisen tärkeyttä; Lord Benthell v. SABENA [1983] 3 C.M.L.R. 1; sekä C-167/94, rikosoikeudenkäynti, vastaajina Juan Carlos Grau Gomis ym. [1995] I E.C.R. 1023, kohdat 8–11, jossa EY:n tuomioistuin korosti asiallisten ja oikeudellisten seikkojen yksilöinnin tarpeellisuutta myös sen takia, että jäsenvaltiot ja muut asiassa kuultavat tahot voisivat antaa asianmukaisen lausunnon jutussa.

selväsanaisesti ymmärtää, että ennakkoratkaisun hakemiseen olisi tässä tapauksessa tullut turvautua vasta sellaisessa prosessin vaiheessa, jossa jutun tosiseikat ja puhtaasti kansallisen oikeuden lainsoveltamisongelmat olisivat olleet selvät[33]. Ennakkoratkaisun pyytäminen ei estä jatkamasta asian käsittelyä esim. sellaisessa tilanteessa, jossa yhteisön säännöksen soveltamistodennäköisyys on pieni. Päätös menettelyn jatkamisesta on tehtävä viran puolesta. Tuomioistuimen on luonnollisesti tässäkin kiinnitettävä huomiota asianosaisten kannanottoihin. Mikäli jossakin asian myöhemmässä käsittelyvaiheessa havaitaan uusia relevantteja tosiseikkoja, joiden perusteella syntyy uusia ennakkoratkaisua vaativia lainsoveltamisongelmia, kansallinen tuomioistuin voi tehdä uuden ennakkoratkaisupyynnön. Joissakin erityistapauksissa voi olla tarkoituksenmukaista pyytää ennakkoratkaisua jo ennen tosiseikkojen selvittämistä sen seikan varmistamiseksi, että kansallinen tuomioistuin kykenee asettamaan oikean oikeusohjeen selvitystyönsä perustaksi[34].

Kansallinen tuomioistuin voi pyytää ennakkoratkaisua välipäätöksen tai sitä vastaavan ratkaisun muodossa. Ennakkoratkaisupyyntö on *perusteltava* lyhyesti, mutta riittävän täydellisesti, jotta yhteisöjen tuomioistuimelle sekä niille, joille pyyntö on annettava tiedoksi, muodostuisi riittävän selvä käsitys pääasiaan liittyvistä tosiseikoista ja oikeuskysymyksistä. Kansallisen tuomioistuimen on välipäätöksessään esitettävä *selostus niistä tosiseikoista, joiden tunteminen on välttämätöntä* kansallisessa tuomioistuimessa vireillä olevan asian oikeudellisen merkityksen ymmärtämiseksi. Salassa pidettävien verotustietojen osalta kansallisen tuomioistuimen tulee mainita tästä. Kansallisen tuomioistuimen on niin ikään selostettava käsityksensä sovellettaviksi tulevista oikeussäännöistä sekä syyt, joiden perusteella se on päättänyt pyytää ennakkoratkaisua. Lisäksi ennakkoratkaisupyyntöön tulisi tarvittaessa liittää selostus asianosaisten esittämistä argumenteista. Nämä voivat sisältää asianosaisten kannanottoja tosiseikoista sekä sovellettavien oikeussäännösten tulkinnasta. Kansallisen tuomioistuimen tulee vielä liittää ennakkoratkaisupyyntöönsä jäljennökset oikeusriidan ymmärtämiseksi tarpeellisista asiakirjoista ja sovellet-

---

[33] Ks. 36 ja 71/80 Irish Creamery Milk Suppliers Association and others v. Government of Ireland and others [1981] E.C.R. 735, kohdat 3–9. Ks. myös vastaavan tyyppinen asia C-83/91 Wienand Meilicke v. ADV/ORGA F.A. Meyer AG [1992] I E.C.R. 4871, kohdat 22–32.

[34] Ks. Koulu: 1994–1995 s. 781 ja 782, Paukku: 1995 s. 1036, Ojanen: 1996 s. 105–110 ja asia 14/86 Pretore di Salo v. Persons unknown [1987] E.C.R. 2545, jossa EY:n tuomioistuin korosti, että kansallinen tuomioistuin voi tarvittaessa pyytää uutta ennakkoratkaisua. Tämä voi tulla ajankohtaiseksi esim. uuden ennakkoratkaisua vaativan kysymyksen tai uusien relevanttien faktojen ilmaantuessa. Tapauksessa tutkintatuomari pyysi ennakkoratkaisua ennen syytteen nostamista syyteharkinnan perustaksi (kohdat 9–13). Asiassa C 415/93 Bosman [1995] I E.C.R. 4921 EY:n tuomioistuin totesi, että ennakkoratkaisupyynnön perustana ei tarvitse välttämättä olla lopullisiksi vahvistettuja tosiseikkoja, vaan ennakkoratkaisu saattaa perustua myös oletettujen tosiseikkojen varaan (kohdat 59–65). Asiassa C-316/93 Nicole Vanetveld v. Le Foyer SA [1994] I E.C.R. 763 EY:n tuomioistuin totesi, että se saattoi antaa teknisluonteisessa asiassa ennakkoratkaisun, koska kansallisen tuomioistuimen liittämä asiakirja-aineisto ja asianosaisten kirjalliset huomautukset korvasivat ennakkoratkaisupyynnön puutteelliset tiedot (kohdat 12–14).

tavista kansallisista säännöksistä. Koska ennakkoratkaisupyyntöön liitettyjä asiakirjoja ei aina kokonaan käännetä yhteisön muille virallisille kielille, kansallisen tuomioistuimen tulisi laatia välipäätöksensä siten, että siitä käyvät ilmi kaikki asian ratkaisun kannalta merkitykselliset tiedot[35]. Mikäli ennakkoratkaisupyyntö on esim. tosiseikkojen suhteen puutteellinen, EY-tuomioistuin voi pyytää kansallista tuomioistuinta täydentämään puuttuvia tietoja. Mikäli ennakkoratkaisupyyntö on niin vajavainen, ettei sen perusteella voida hahmottaa EY-oikeuden tulkinta- tai pätevyysongelmaa, ennakkoratkaisupyyntö voidaan jättää tutkittavaksi ottamatta[36].

[35] Ks. Koulu: 1994–1995 s. 760 ja 761, muistio kansallisten tuomioistuinten ennakkoratkaisupyyntöjen tekemisestä, etenkin 4–6 kohdat, Ojanen: 1996 s. 141, Hallberg–Ignatius–Kanninen: 1997 s. 29 ja Kanninen: 1997 s. 1173 ja 1174 sekä kohdassa 14.3.5. viitattu oikeuskäytäntö.

[36] Ks. Sevón: 1999 s. 210 ja seuraavat tapaukset, joissa EY:n tuomioistuin jätti ennakkoratkaisun antamatta, koska asian tosiseikasto oli puutteellisesti selvitetty: C-320–322/90 Telemarsicabruzzo SpA v. Circostel [1993] I E.C.R. 393, kohdat 5–9; C-83/91 Wienand Meilicke v. ADV/ORGA F.A. Meyer AG [1992] I E.C.R. 4871, kohdat 22–34; ja C-167/94, rikosoikeudenkäynti, vastaajina Juan Carlos Grau Gomis ym., [1995] I E.C.R. 1023, kohdat 8–12.

X TULEVAISUUDEN ARVIOINTIA SEKÄ LOPPUTOTEAMUKSIA

Olen edellä pyrkinyt hahmottamaan viranomaisaktiivisuuden määrään vaikuttavia tekijöitä ja siihen liittyviä eri elementtejä sekä oikeudellisia perusteita. Joudun toteamaan, että en ole kyennyt antamaan kaikenkattavaa vastausta näihin kysymyksiin. Virallistoimintoisuus on niin laaja ja monimutkainen oikeuden alue, että sen tyhjentävä kuvaus on mahdotonta. Tämän vuoksi periaatteet ovat saaneet yhä suuremman merkityksen sen selittäjinä. Uskon, että alussa mainitsemani tasapainomallin muuttujat ja ratkaisijan oikeudenmukaisuuden ja puolueettomuuden vaatimus tulevat jatkossakin ohjaamaan viranomaistoimintoisuutta. Perusasetelma on sikäli muuttunut, että oikeudenmukaisuus- ja puolueettomuusperiaatteiden rinnalle on noussut epämääräinen joukko oikeussuojaperiaatteita. Tasapainomallin tilalle on tullut punnintamalli. Euroopan integraation edetessä yleiseurooppalaiset oikeussuojaperiaatteet ovat saamassa yhä tukevamman jalansijan viranomaisaktiivisuuden ohjaajina.

Tutkimuksen viimeinen tavoite on herättää keskustelua siitä, voitaisiinko meillä omaksua käsittelymenetelmä nykyistä laajemmin. Näköpiirissä ei ole sellaisia olennaisia muutoksia yhteiskunnan arvostuksissa, jotka muuttaisivat tasapaino- tai punnintamallin nykyisiä muuttuja-arvoja ja jotka siten voisivat horjuttaa virallisperiaatteen asemaa. Tutkimuksessa on käytetty vertailukohtana Ruotsia, jossa on esitetty arvioita käsittelymenetelmän ja todistustaakkasäännösten merkityksen kasvusta veroprosessissa tutkintamenetelmän ja virallisperiaatteen kustannuksella[1]. Vieraillessani vuoden 1999 keväällä Tukholmassa sikäläisessä lääninoikeudessa, kamarioikeudessa ja regeringsrättenissä antoivat ruotsalaiset virkaveljeni ymmärtää, että selvää käännettä käsittelymenetelmän hyväksi ei kuitenkaan Ruotsissakaan ole havaittavissa. Käsittelymenetelmän voimistumiseen perustuvat arviot ovat nähdäkseni selitettävissä sillä, että Ruotsissa veroprosessin välittömyys on Suomeen verrattuna huomattavasti yleisempää. Uskon, että veroprosessin välittömyys tulee meilläkin vähitellen kasvamaan mm. Ruotsin ja Saksan esimerkkiä noudatellen[2].

Verotusmenettelyyn ja veroprosessiin liittyvää välipäätösmenettelyä olisi syytä kehittää ja laajentaa. Esim. hylkääviä ulosoton kielto- ja keskeytyspäätöksiä tulisi perustella nykyistä laajemmin, minkä tarkoituksena olisi aktivoida asianosaisia. Sellaisissa tapauksissa, joissa muutoksenhakuelin ei katso olevan tarvetta järjestää suullista käsittelyä tai katselmusta, voitaisiin asiaa koskeva päätös nykyistä useammin tehdä välipäätöksen muodossa. Välipäätökseen liitettävällä ohjauksella voitaisiin vielä varata asianosaisille tilaisuus täydentää kirjallisesti valitusasiakirjoja ennen pääasiaratkaisua[3].

Mielestäni HLL 33 § voitaisiin kirjoittaa uudelleen seuraavaan sanamuotoon: Valitusviranomainen tutkii asian viran puolesta. Asianosaisten on myötävaikutetta-

---

[1] Ks. Leidhammar: 1995 s. 114, 115 ja 168.
[2] Ks. HE 217/1995 vp./A 6, s. 11 sekä Cassne–Diesen–Hammarström–Schauman: 1999 s. 94 ja 95.
[3] Vrt. Pikkujämsä: 1999 s. 686 ja OK 26:14.

va asian selvittämisessä. Valitusviranomaisen on tarvittaessa osoitettava asianosaiselle tai päätöksen tehneelle hallintoviranomaiselle, mitä lisäselvitystä asiassa tulee esittää. Valitusviranomaisen on hankittava viran puolesta selvitystä siinä laajuudessa, kuin käsittelyn oikeudenmukaisuus ja puolueettomuus, muut viranomaisen harkintavaltaa rajoittavat yleiset oikeussuojaperiaatteet sekä asian laatu sitä vaativat. Tällainen sanamuoto korostaisi nykyistä voimakkaammin asianosaisaloitteisuutta sekä punnintamallia. Yleisten oikeussuojaperiaatteiden määrittely jäisi pitkälti oikeustieteen ja oikeuskäytännön tehtäväksi kuten nykyisinkin.

Meillä hallintoprosessi on varsin tiukasti asianosaisten vaatimuksiin sidottua. Katsoisin aiheelliseksi harkita, voitaisiinko meillä liittää hallintolainkäyttölakiin säännös, joka mahdollistaisi erityisistä syistä asian tutkimisen viran puolesta sellaisiltakin osin, joihin yksityinen asianosainen ei ole vedonnut. Säännös tulisi sovellettavaksi tilanteissa, joissa yksityiselle asianosaiselle uhkaa puutteellisesta tietämyksestä seurata kohtuuttomuuteen johtava oikeudenmenetys. Tällainen viran puolesta tapahtuva tutkiminen voisi luonnollisesti olla mahdollista vain silloin, kun asiassa annettavasta ratkaisusta ei voisi koitua haittaa toiselle yksityiselle. Säännös voitaisiin sijoittaa HLL 33 §:ään[4].

Verotuksessa perusongelma on siinä, että vero-objektin tulisi kohdella verovelvollisia oikeudenmukaisesti, mutta samalla sen tulisi mahdollistaa ratkaisijan puolueettomuus. Tällaista vero-objektia on vaikea löytää. Valtiontaloudellisista syistä tuloverotukseen liittyvän julkisen intressin vähentämiseen ei näyttäisi olevan lähitulevaisuudessa mahdollisuuksia. Mielestäni olisi syytä vakavasti pohtia, voidaanko verotuksen painopistettä siirtää tuloverotuksesta esim. ympäristö- ja kiinteistöverotuksen suuntaan. Eräissä ympäristöveroissa ja kiinteistöverotuksessa näyttökysymykset ovat tuloverotukseen verrattuna yksinkertaisia[5]. Välillinen verotus voi tuloverotusta laajemmin toteutua verovelvollisen aloitteesta. Välillisen verotuksen osalta maamme jäsenyys Euroopan unionissa on kaventanut liikkumavaraamme.

Meillä toteutettu tuloverotuksen vähennysten karsiminen ja yksinkertaistaminen on ollut onnistunut, joskin tuloverolaista voisi vieläkin löytyä karsittavia vähennyksiä. Olisi nimittäin syytä pohtia, voitaisiinko vielä jäljellä olevista sosiaalisista vähennyksistä luopua, jolloin tuloverotuksen sosiaaliset elementit olisi korvattava sosiaalilainsäädännöllä.

Yksityisten asianosaisten tiedollisen eriarvoisuuden vähentäminen on monitahoinen ongelma, johon on löydettävissä useitakin ratkaisuvaihtoehtoja. Verolainsäädännön yksinkertaistaminen on meillä ollut jatkuvasti esillä, mutta yleisesti ottaen yksinkertaistamishankkeissa on epäonnistuttu. Tässä suhteessa voidaan mainita esimerkkinä yhtiöveron hyvitysjärjestelmä, joka on käytännössä osoittautunut varsin vaikeaselkoiseksi myös viranomaisille. Yhtiöveron hyvitykseen liittyvissä verovalitusasioissa on usein käynyt niin, että vasta KHO on kyennyt hahmottamaan

[4] Vrt. FPL (1971:291) 29 §.
[5] Ks. Edelstam: 1995 s. 294 ja 295 sekä Wikström: 1999 s. 318–322.

asiaan vaikuttavat todistusteemat, jolloin asianosaisaloitteisuudelle on huonot lähtökohdat. Mielestäni tulisi vakavasti harkita nykyisen yhtiöveron hyvitysjärjestelmän korvaamista yksinkertaisemmalla lainsäädännöllä.

Ruotsissa on ehdotettu otettavaksi käyttöön yksityishenkilöitä varten veroasiamiesjärjestelmä[6]. Tällainen uudistus ei liene mahdollinen valtiontaloudellisista syistä. Asianosaisaloitteisuutta voitaisiin melkoisesti parantaa jo siten, että maksuttoman oikeudenkäynnin ja yleisen oikeusavun saamisen edellytyksiä väljennettäisiin veroasioissa. Näin yksityisten asianosaisten prosessiasemaa voitaisiin vahvistaa esim. vaikeissa näyttökysymyksissä. Samaan päämäärään päästään luonnollisesti oikeudenkäyntikulujen tuomitsemisen edellytyksiä lieventämällä. Mielestäni jo nykyiset HLL:n oikeudenkäyntikulusäännökset ovat melko onnistuneita. Niiden soveltaminen on kuitenkin osoittautunut käytännön hallintolainkäytössä varsin kaavamaiseksi. Tältä osin tarvittaneen vielä runsaasti asennekasvatusta ja KHO:n rohkaisevia prejudikaatteja. Uskon, että oikeudenkäyntikulujen tuomitseminen tulee pian mahdolliseksi myös verotuksen oikaisulautakunnissa. Oikaisulautakuntamenettelyn lisääntynyt merkitys, tosiseikkojen varhaisessa vaiheessa tapahtuva tehokas selvittäminen ja yksityisten asianosaisten oikeusturva edellyttävät oikeudenkäyntikulujen korvaamisen mahdollistamista jo ensiasteen muutoksenhaussa[7].

Uskon, että tulevaisuudessa verotuksen muutoksenhaussa koetaan suurimmat uudistukset juuri oikaisulautakuntakäsittelyn osalta. Pidemmällä tähtäyksellä pidän varsin todennäköisenä, että verotuksen oikaisulautakunnissa toteutuu samantyyppinen kehitystrendi kuin aikanaan lääninoikeuksien kohdalla. Tämä tarkoittaa sitä, että verotuksen oikaisulautakunnat erkanevat yhä selvemmin verovirastojen yhteydestä ja ne saavat oman esittelijäkuntansa, mikä tehostaa selvitystyön laatua ja riippumattomuutta. On varsin mahdollista, että oikaisulautakunnista kehittyy hallinto-oikeuksien alapuolelle hallintotuomioistuinaste, jolloin hallintotuomioistuinjärjestelmämme muodostuu kolmiportaiseksi, kuten Ruotsissakin. Oikaisulautakuntamenettelyn asteittainen tehostuminen ja riippumattomuuden lisääntyminen on nähtävä korvikkeeksi sille, että KHO:n asema prejudikaattituomioistuimena on vahvistumassa. Uskon, että verotuksen oikaisulautakuntien jäsenten nimittämisvalta annetaan verohallinnosta riippumattomalle elimelle ja verotuksen oikaisulautakuntien käyttöön annetaan samantyyppiset asian selvityskeinot kuin hallintotuomioistuimillekin. Tämä tarkoittaa mm. sitä, että verotuksen oikaisulautakunnat voisivat järjestää katselmuksia sekä kuulla asianosaisia, todistajia sekä asiantuntijoita valan tai vakuutuksen nojalla sekä käyttää näihin todistuskeinoihin liittyviä pakkokeinoja samaan tapaan kuin nykyisin hallintotuomioistuimissa. Uudistus edellyttää luonnollisesti sitä, että asiasta annetaan tarvittavat määräykset joko verotuksen oikaisulautakuntia koskevassa erityislainsäädännössä tai hallintomenettelyä koskevassa yleislaissa tai että HLL 2 §:ää muutetaan[8].

---

[6] Ks. Edelstam: 1995 s. 93 ja 94.
[7] Ks. verotuksen oikeusturvatyöryhmän muistio VM TM 1997/36 s. 40.
[8] Ks. HE 217/1995 vp./A 6, s. 35, Kulla: 1999 s. 122 sekä LAVO 2/2000 s. 176 ja 177.

HLL ei ole toistaiseksi merkittävästi lisännyt suullisia käsittelyjä veroasioissa. Lisäksi suullisten käsittelyjen määrissä on huomattavia vaihteluja eri hallinto-oikeuksien välillä. Myös verotuksen oikaisulautakunnissa suulliset käsittelyt ovat hyvin harvinaisia[9]. Oikaisuvaatimus- ja valitusmenettelyn välittömyyttä on mahdollista lisätä jo nykyistenkin säännösten puitteissa. Välittömyyttä voidaan edistää asennemuokkauksella ja tiedotustoiminnalla. Oikeudesta suulliseen käsittelyyn voitaisiin tiedottaa esim. valitusosoituksessa. Välittömyyden lisääminen muutoksenhaussa on usein törmännyt resurssipulaan. Itse en pitäisi kovin suurena oikeusturvaongelmana sitä, että verotuksen oikaisulautakunnat ja hallinto-oikeudet toimittaisivat suullisia käsittelyjä ja katselmuksia supistetussa kokoonpanossa. Supistetun kokoonpanon käyttömahdollisuus voitaisiin sitoa asianosaisten suostumukseen. Tämä kysymys tulisi pohtia uudelleen ennen välittömyyden lisäämiseen tähtääviä muita toimenpiteitä[10]. Verovelvolliselle tulisi varata ehdoton oikeus tulla suullisesti kuulluksi ainakin verotuksen oikaisulautakunnassa.

Muutoksenhakulupajärjestelmä ei yleensä sovi hyvin yhteen käsittelymenetelmän voimistamiseen tähtäävien toimenpiteiden kanssa. On kuitenkin muistettava, että keskeinen kysymys tällöin on, miten muutoksenhakulupaperusteet määritellään. Tässä on mainittava Ruotsissa muutoksenhakulupaperusteiksi laadittu ehdotus, joka sisältää muutosperusteen, tutkimisperusteen, ennakkopäätösperusteen sekä ylimääräisen perusteen[11]. Käsiteltävän aiheen kannalta tärkein em. muutoksenhakulupaperusteista on tutkimisperuste, jonka mukaan muutoksenhakulupa tulisi myöntää, mikäli ei ole mahdollista ilman jutun perusteellista käsittelyä ratkaista, onko alemman asteen päätös oikea. Tällainen muutoksenhakulupaperuste pakottaa muutoksenhakuasteen tutkimaan sellaisen epäselvään näyttökysymykseen perustuvan valituksen, jossa pääasiaratkaisun muuttumistodennäköisyys on suuri. Muutoksenhakulupaperuste ei siten estä voimistamasta käsittelymenetelmää alemmassa asteessa. Nykyisten muutoksenhakulupaperusteiden uudelleen arvioiminen voimistaisi käsittelymenetelmää hallinto-oikeuksissa. Toisaalta edellä esitetty osoittaa, että muutoksenhakulupajärjestelmä voidaan ottaa käyttöön myös hallinto-oikeuksissa, jos niiden alapuolelle muodostetaan uusi tuomioistuinaste.

Nykyisten valituslupaperusteiden voimassa ollessa en voi olla jossain määrin arvostelematta KHO:n hyvin tiukkaa valitusluvan myöntämiskäytäntöä näyttökysymyksissä[12]. On muistettava, että meillä on toistaiseksi vain yksi hallintotuomioistuinporras, johon tosiseikkojen suhteen epäselvä asia voidaan saattaa ilman valituslupaa. KHO:n pidättyvyyttä antaa ennakkoratkaisuja näyttökysymyksissä voidaan luonnollisesti puolustella sillä, että tällaisissa asioissa on varsin vaikea antaa

---

[9] Hovioikeuksissa pidetään nykyisin suullinen käsittely n. 20 %:ssa asioista. Ks. Laukkanen–Liljenfeldt: 1999 s. 663.
[10] Vrt. KHOL 15 § 2 mom (1979/12).
[11] Ks. Laukkanen–Liljenfeldt: 1999 s. 667 ja SOU 1995: 124 s. 166–172. Ehdotus koski muutoksenhakua alioikeuden päätöksestä hovioikeuteen.
[12] Vrt. Ryynänen: 2000 s. 9.

yleispäteviä ennakkoratkaisuja, koska olosuhteet vaihtelevat voimakkaasti tapauskohtaisesti ja koska ratkaisuun vaikuttavia seikkoja ei useinkaan voida kuvata lyhyesti ja ymmärrettävästi[13].

Verovalitusasiat ovat usein luonteeltaan näyttökysymyksiä. Olen toisinaan törmännyt urallani verovelvollisiin, joiden ei ole helppo ymmärtää oikeudenkäyntimaksun perimistä etenkään sellaisessa näyttökysymyksessä, johon KHO ei ole myöntänyt valituslupaa. Oikeudenkäyntimaksusta tulisi luopua verovalitusasioissa kokonaan. Toinen vaihtoehto olisi se, että KHO ryhtyisi nykyistä aktiivisemmin perustelemaan valituslupapäätöksiään, jolloin hallinnon asiakkaiden tietoisuus valitusluvan myöntämisperusteista kasvaisi.

Nykyisellään yhteiskunnassa vallitsevat arvostukset ovat tuottaneet mallin, jossa tuloverotukseen kohdistuu suuri julkinen intressi ja jossa menettely on pääosin kirjallista, mikä voi vaarantaa kontradiktorisen periaatteen toteutumisen ja heikentää asianosaisten mahdollisuutta esittää asiansa ratkaisijalle. Verotusmenettelyssä ja veroprosessissa vallitsee tosiasiallisesti heikko kaksiasianosaissuhde, koska osapuolet ovat usein tiedoiltaan hyvin eriarvoisessa asemassa. Monimutkainen verolainsäädäntö sekä tiukka suhtautuminen oikeudenkäyntikulujen korvattavuuteen ja maksuttoman oikeudenkäynnin myöntämiseen ylläpitävät tiedollista eriarvoisuutta. Verotuksen oikaisulautakuntien päätösten perustelujen puutteita ei ole kaikilta osin vieläkään kyetty poistamaan. Lisäksi valituslupajärjestelmä ja KHO:n pidättyväisyys myöntää valituslupia näyttökysymyksissä voivat vaarantaa verovelvollisten oikeusturvaa. Nämä tekijät edellyttävät ratkaisijalta voimakasta oikeudenmukaisuuden painotusta. Silti verotuksen oikaisulautakuntien käytössä olevat asian selvityskeinot ovat toistaiseksi suhteellisen rajoitetut. Tällainen malli on hyvin haavoittuvainen, jos ratkaisija joutuu usein turvautumaan todistustaakan jakoa koskeviin säännöksiin. Jo nykyisellään hallinto-oikeuksien ja KHO:n päätöksiä tilastoidaan niiden lopputuloksen mukaan. Nykyisessä ratkaisijan oikeudenmukaisuutta voimakkaasti korostavassa mallissa voisi olla paikallaan ulottaa tilastointi myös näyttökysymyksinä ratkaistaviin verovalituksiin. Tilastointi auttaisi paikantamaan häiriötiloja ja edistäisi tutkimustoimintaa.

Olen tehnyt tätä tutkimusta aktiivisesti runsaat viisi vuotta. Pelkästään tänä aikana verotusmenettely ja veroprosessi ovat läpikäyneet suuria muutoksia. Yksi merkittävä syy lainmuutosten suureen määrään on mielestäni se, että edellä kuvatun kaltaista voimakkaasti ratkaisijan oikeudenmukaisuutta korostavaa mallia ei ole helppo tasapainottaa. Tällaisessa mallissa joudutaan toistuvasti suorittamaan ainakin yksittäisiä asiaryhmiä koskevia muutostoimenpiteitä. Tällöin asianosaisten yhtä oikeusturvatekijää eli menettelysäännösten pysyvyyttä ei voida turvata. Mikäli toteuttaisimme edellä ehdottamani muutokset, voisimme löytää ratkaisijan puolueettomuutta nykyistä voimakkaammin korostavassa mallissa pidempiä tasapainojaksoja, jotka lisäisivät prosessaamisen oikeusvarmuutta. Meillä tulisi aiempaa ponte-

[13] Vrt. Cassne–Diesen–Hammarström–Schauman: 1999 s. 117.

vammin panostaa siihen, että toteuttaisimme kestäviä lainmuutoksia. Tämä voi aluksi vaatia yhteiskunnalta nykyistä suurempaa panostusta verotusorganisaation ja oikeuslaitoksen toimivuuden turvaamiseksi, mutta pidemmällä tähtäyksellä hyödyt mitä ilmeisimmin osoittautuisivat uhrauksia suuremmiksi[14].

[14] Ks. Ossa :1994 s. 140 ja 141, Gunnarsson: 1995 s. 38, Ryynänen: 1996 s. 88 sekä Cassne–Diesen–Hammarström–Schauman: 1999 s. 22.

Summary[1]

The principle of judicial investigation in income taxation and in income-tax proceedings

1. RESEARCH GOALS AND THE BALANCING MODEL

According to the principle of judicial investigation, the protection of the law can come into effect without the consent of the party concerned and through legal remedies considered best by the authority. In this case the decision of the authority can also be based on procedural material not acted on or invoked by any of the parties. In Finland the principle of judicial investigation mainly prevails in administrative procedures and administrative judicature. This study emphasizes that part of the principle of judicial investigation (also referred to in the text simply as 'the principle') that is associated with the responsibility of the authority to find out the facts of the case.

The aim of the study is to ascertain how and why the responsiveness of the authorities varies in different circumstances and at different times, the kinds of elements and legal arguments the principle consists of and why it is considered proper or even obligatory to apply the principle in certain cases. Additionally, the attempt is to find the rules and conventions governing the use and development of the principle. In the case of a dispute the starting point has to be that the parties concerned must themselves bring forward the necessary evidence. Therefore a critical look is taken at the justification of the principle of judicial investigation and suggestions are made to decrease its importance.

According to the prevailing notion, the basis for applying the principle of judicial investigation is the unequal procedural positions of the parties. Therefore a balancing model is suggested that illustrates the birth, development and use of the principle. The model is built up of two parties with opposing interests and a fair and impartial decision-maker. The sixteenth-century judge's rules have been used to determine fairness and impartiality. The balancing model contains variables to be observed by the fair and impartial decision-maker. These variables relate to the relationship between the opposing parties and the question at issue and they form the basis for the actions of the fair and impartial decision-maker.

The decision-maker forms his point of view bearing these variables in mind:

[1] Käännöksen kieliasun on tarkastanut FT, VT Leena Lehto.

1) How equally has the representation for the two parties been organized and how equally can the differing views be presented to the decision-maker. 2) The type and amount of information the parties or their representatives possess concerning the relevant facts and the kind of facilities the parties possess for independently investigating the missing facts. The resolving of the issue depends on the parties' knowledge of both the norms and the facts. 3) The extent to which the procedure of contradictoriness is applied to the case. *Audiatur et altera pars*. Compliance with these procedures means that the parties or their representatives have the right to voice their responses to the claims, assertions and evidence. 4) The extent to which legal expenses of the parties are compensated. 5) The amount of protection afforded to the parties' right to receive a justified decision. 6) The extent to which the parties have the right to have their case re-examined. 7) Whether the right of the parties to introduce additional evidence has been restricted at some point of the process.

In addition, the decision-maker forms his opinion on whether the final resolution merely affects the immediate parties or whether it will have wider-ranging implications for outsiders. In this case, the decision-maker has to evaluate the level of the public interest.

In a case of uncertainty, the decision-maker can base his decision on the rules concerning the allocation of the burden of proof. Another alternative is to determine the missing facts. The balancing nature of the model derives from the aim of the decision-maker to find the criteria of optimal fairness and impartiality, the skill to activate both parties, where necessary, and to find *ex officio* any additional evidence needed, and the possibility to have the matter re-examined should he conclude that this is required.

In practice, it is not rare at all that a change would occur in the above-mentioned variables, that would require the decision-maker strongly to emphasize fairness and methods of investigation. In this case, an existing model might be disrupted, resulting in the decision-maker not being able to activate the opposing parties, not being able to investigate sufficiently or not being able to have the matter re-examined. These factors may not be able to compensate for the unequal knowledge or differences in the procedural status of the opposing parties or their representatives.

An imbalance in the balancing model renders it vulnerable. In practice, the imbalance becomes evident in such a way that the decision-maker often has to turn to the rules on the application of the burden of proof even though a just decision would require a thorough clearing up of the matter.

Yet, even in an imbalanced situation, the model will move towards equilibrium. The decision-maker's ability to activate the opposing parties, his ability to investigate properly and his ability to have the matter re-examined are strengthened, or other variables are changed to highlight the impartiality of the decision-maker and the liability of the opposing parties to present the necessary evidence. In practice, changes in the variables are made by adjusting the laws and regulations, which in turn are determined by the moral standards prevailing in society at that particular time.

The basic moral values prevailing in society determine the changes made in the variables of the balancing model. The impartiality and fairness of the decision-maker are unchanging aspects of the model. Again, the way the decision-maker weighs fairness and impartiality, with the given variables in mind, is a relatively stable element. The balance between fairness and impartiality can thus change considerably depending on the value of the different variables. These factors can create tension in the system and they may create pressure for change.

The study proceeds as follows: The dynamics of the above-mentioned balancing model are tested in different environments. An attempt is made to explain any errors by referring to the model. Like a game of chess, the model is presented as a succession of moves. The development of administrative procedures and administrative judicial procedures is presented as movements on the chess board. The investigation is limited to the principle of judicial investigation in income taxation and income-tax proceedings. Chapters II-IV investigate the development of the principle of judicial investigation in income taxation. Chapters V-VIII look into the development of the duty to investigate in income-tax proceedings. However, the above-mentioned divisions are not exhaustively adhered to.

2. THE DEVELOPMENT OF THE PRINCIPLE OF JUDICIAL INVESTIGATION IN INCOME-TAXATION PROCEEDINGS

2.1. Taxation based on local knowledge

In a declaration issued in 1865, the first actual income-tax system, in which taxes were paid to the State, was introduced in Finland. The laws on municipal town governments were reformed by a Decree issued in 1873. Municipal town taxation was based on the taxation of income from the beginning of the reform. In some rural municipalities, income was taxed earlier, based on a Decree issued in 1865.

Income tax was rather a marginal source of income for the government. The first use of income tax reflected the move from cameralism or mercantilism towards a liberalist economy. The amount of income tax paid was largely based on local knowledge and estimation. Exact information, in the spirit of liberalism, was gained only through information volunteered by the taxpayer. The difference with the taxation of material wealth was not great because the amount of income tax was usually based on external indicators.

Unlike municipal tax laws, Declarations and Decrees issued on State income tax included several rules on the liability to file a tax return. However, failure to comply with these rules was only penalized in the case of civil servants. The development of filing compulsory tax returns was hampered by the ideas of liberalism, according

to which information on personal wealth was protected from outsiders. In the Bankruptcy Code enacted in 1868, the rules on bookkeeping were quite inadequate, making the filing of a tax return more of a right than a duty.

State income taxation and appellate proceedings were from the very beginning two-party proceedings. From 1878 a particular crown representative was always chosen to look after State interests in tax assessment committees. These civil servants did not, however, have any independent means of investigation. Both the taxpayer and the representative of the crown had a right of appeal. Participation was, however, limited by the fact that there was only one appeal instance. The re-examination of the case was limited, because returning the matter to a lower instance was not possible. The lack of ordinary possibilities of appeal was somewhat compensated for by an extraordinary right of appeal. In 1868, taxpayers were given a special right outside the normal appellate proceedings to have their case re-examined in a case of double taxation.

In rural municipalities, two-party proceedings were instituted only after the taxpayer had complained to the Governor about a decision made by the rural district meeting or the tax appeal board, or in the case of complaints to the Senate by the taxpayer or municipal government on the decision of the Governor. Returning the matter to a lower instance was possible in the above-mentioned cases. The right of appeal to the Governor and after that to the Supreme Administrative Court on decisions made by the town tax appeal board was not granted until 1922.

The lack of sufficient justification for decisions made in respect of State income taxation was a problem in the beginning. Because of this, tax assessment committees were required to justify their decisions in 1873 in cases where decisions on taxation deviated from the taxpayers' declared income. Unlike in municipal taxation, in cases pertaining to State income taxation requests for compensation for litigation costs were denied.

State taxation was closer to true income taxation than municipal taxation. In State taxation, the crown representatives had a chance to state their opinions to the tax appellate committee and to the assessment committee. The Governor also had the right to summon to the tax appellate committee meetings those crown representatives of the tax assessment committees he saw essential to the proceedings. At first, the taxpayer only had the right to state his tax return orally at the tax assessment committee meetings. In 1868, the taxpayer was also given the right to be heard orally at the tax appellate committee meetings. Oral proceedings could not be instituted by civil servants. The contradictory nature of written proceedings was enhanced in the same year by the reform of the laws guaranteeing the taxpayer the right to give a rebuttal to claims made by crown representatives. Crown representatives were also required to justify their claims. At the same time, appeals to the tax appeal board on taxation by rural municipalities were made orally. This helped to resolve issues more efficiently.

The emerging inequality of information, the limited chance of having the matter

re-examined, unequal procedural representation, an unequal chance of stating the case to the decision-maker, the lacking possibility of crown representatives for independent investigation as well as the defects in the principle of contradictoriness and in justifying the decisions were the most important reasons why a stronger sense of fairness was required from the decision-maker as income tax was becoming more common.

The conflict between the liberal ideology and income taxation requiring a close involvement of civil servants started to be resolved so that several balancing measures were initiated during the first stage of income taxation. These measures were aimed at giving more incentives to the taxpayer. These balancing measures did not introduce new methods of investigation for the crown representatives nor did they support the investigations of the authorities making the decision. Liberal ideology pertaining to procedure prevented the introduction of new methods of investigation for official use. The civil servants did not have a general obligation to give information about taxation or about a complaint procedure. These reasons led the model into a rather strong state of imbalance. State income tax was abandoned in 1885.

2.2. The stage of official accountability to find out facts

In 1920, the first modern income tax Act governing State taxation in Finland (EETOL) was passed. This Act was the first to embody a social view of due proceedings. EETOL was the first Act that had wider-ranging social allowances. Making these allowances fair required an increase in the activity of the civil servants. EETOL consistently incorporated two-party proceedings in both taxation and tax proceedings. At this point, the representatives of the State as members of the tax board and the appellate board had a much better representation than the taxpayer. The representatives of the State still had no independent methods of investigation at their disposal. For these reasons, the level of two-party proceedings could still be called very weak indeed.

Before the EETOL, the temporary State income tax Acts did not have appeal provisions for representatives of the State. EETOL gave both sides the right of appeal. The position of the two parties was thus balanced. Both sides had two appeal instances, where their cases could be re-examined (the appellate board and the Supreme Administrative Court), which made the finding-out of the facts of the case more effective. If the taxpayer failed to file his tax return or to give the required further clarification despite a notice from the chairman of the tax or appellate board, he had only the right to appeal against a punitive tax increase. An annulment of taxation and its returning to a lower instance was still not possible in an individual case. Returning the matter to a lower instance did, however, take place in cases where a lower decision-making level had failed to investigate some aspect of the case at hand. The whole assessment made by the tax board could be completely annulled by the Supreme Administrative Court if so requested by the representative of the County Governor.

A general liability to file a tax return was first introduced in a temporary property tax Act (1919/86) as well as in the Act concerning the liability to file a tax return in municipal taxation (IlmoitusvelvL, 1919/43). These Acts had a great effect on the EETOL rules on taxation procedure alongside influences from Sweden. Like IlmoitusvelvL, EETOL incorporated numerous rules that made the filing of a tax return easier. At this stage, only taxation and appellate boards could, via their chairmen, request a tax return statement. Thus the rule of filing a tax return could be compared to the obligation to produce a document or an object.

Tax-board meetings were officially recorded by a representative of the County Governor. The record contained among other things the results of any votes taken, as well as, when decisions were made that deviated from the information filed in the tax return, the reasons for this. The official record of the appellate board contained the decisions, the reasons for particular decisions and other important notes. The taxpayer had the right to get a free copy of the record of the taxation and appellate board as well as a free copy of the tax rolls.

There were no particular regulations for hearing the taxpayer during taxation proceedings. At first, the hearing procedure developed as part of the judicial practice concerning tax assessment by estimated value. Attempts at making the principle of contradictoriness stronger in tax proceedings failed, as the taxpayer only had the right, according to EETOL rules, to be heard in answer to demands by the opposing side. As far as the appellate board was concerned, the above-mentioned regulation could be defended due to the fact that a board member named by the Ministry of Finance was always present to protect the interests of the State. The taxpayer did not have similar rights. A step had been take into a new age in State taxation and tax proceedings, where the principle of immediacy could be applied to taxation procedure only in special cases. This weakened the principle of contradictoriness.

Information obtained by a lower level decision-making authority did not move upward in the hierarchy. This, and the principle of contradictoriness, were limited by a regulation, according to which the chairman of the tax and appellate board only had to provide an explanation of the board's decision if one was demanded. The rule that the chairman of the appellate board could ask the chairman of the tax board or the representative of the County Governor to give further testimony did not guarantee the operation of the principle of contradictoriness and with it the right of rebuttal. This was because the taxpayers did not have the right to be present at the meeting.

Additional assessment was borrowed to the EETOL from Sweden and the IlmoitusvelvL. In State income taxation the time for additional assessment was longer than in municipal income taxation until 1950, when the IlmoitusvelvL was amended.

Also tax assessment by estimation was adopted in the State income taxation from the IlmoitusvelvL. Both the additional assessment and the tax assessment by esti-

mation promoted the development of the principle of judicial investigation, because in these special forms of taxation it is the tax authority that is responsible for proving the preconditions of taxation. Before the EETOL was enacted, a heavy burden of proof lay, according to the temporary State income tax Acts, with the taxpayers in order to get a deduction in taxation. In the EETOL there were no regulations concerning the above-mentioned taxpayers' burden of proof, which increased the importance of obtaining evidence ex officio as deductions were granted.

In the EETOL the chairmen of the tax boards and the appellate boards were explicitly obliged to obtain additional evidence, which increased the importance of the principle of judicial investigation. The representative of the County Governor and the member of the appellate board named by the Ministry of Finance were obliged, when needed, to help the chairman in this task. The growing importance of the tax authorities' obligation to provide information was proved by section 34 of the EETOL, according to which the chairman of the tax board was obliged to inform taxpayers free of charge in questions relating to the taxpayer's duty to declare his income and, when needed, on how to file his tax return. A corresponding obligation to provide information was prescribed also in the IlmoitusvelvL. EETOL was a turning point in income taxation of Finland in the sense that after that the principle of judicial investigation was allowed to strengthen quite freely.

In the Income and Wealth Tax Act (ETOL, 1924/306), contrary to the IlmoitusvelvL, corrective assessment to the disadvantage of the taxpayer was introduced. Unlike additional assessment, making a corrective assessment to the disadvantage of the taxpayer did not require a fact demonstrating failure. Also an unintentional failure of the taxpayer could cause additional assessment. Corrective assessment to the disadvantage of the taxpayer could be made in the next ordinary assessment only.

A change of attitudes had taken place in the society. Most of the amendments of Acts derived from this change were made already in the EETOL. Amendment of the provision concerning the duty to provide clarification was made a little later in section 42 of the ETOL, which emphasized in general the fairness of the decision-maker. The change could also be seen so that the supervision of tax and appellate boards by County Governors was tightened in order to achieve just imposition of tax.

The ETOL was amended in 1942 so that it became possible to return a matter to both tax and appellate boards also in cases other than those where a lower decision-making level had failed to investigate some aspect of the case at hand.

2.3. Stage emphasizing both the initiative of the parties and the initiative of the authority in taxation proceedings

2.3.1. The Income and Wealth Tax Act (1943/888)

In the Income and Wealth Tax Act (TOL, 1943/888) the development of the principle of judicial investigation had come to a turning point, which stopped the strengthening of the principle that had continued for several decades. Legislative drafts openly confessed the fact that tax and appellate boards had in their actions attended to the tax beneficiaries' interest even too much. Law drafting set a target to make the boards more impartial and strengthen the parties' responsibility for obtaining evidence at the cost of inquiry procedure.

Representation of the State interest was still not given to an authority separate from the tax board. On the initiative of the Finance Committee the old system was retained in force, in which one member of the tax board, appointed on behalf of the State, acted as representative of the State. In the TOL the right of the representative of the State to take part in the decision-making was not restricted. The taxpayers did not have the right to be present at the meeting when decisions were made. The unequal procedural representation of the parties was thus maintained.

In the TOL a clear distinction was made between tax boards and appellate boards. Still during the ETOL, appellate boards had acted formally as tax authorities but now they were made true appellate authorities that were independent of the administrative authorities and their instructions. There were one or more representatives of the State in an appellate board. He had the right to deal with the merits of the case but not, as the board member named by the Ministry of Finance had earlier, the right to take part in decision-making. In appellate boards, compared with tax boards, the equal procedural representation and the responsibility of the parties to obtain evidence were realized much more effectively.

Especially in the Decree supplementing the TOL (TOA, 1944/27) and in instructions given by the Ministry of Finance a new emphasis could be seen, according to which the representatives of the State were obliged, when necessary, to obtain such further clarification on their own initiative, that guaranteed right decisions in income taxation and in income tax proceedings.

In the legal literature an opinion was formed of the nature of the tax return, according to which it was considered rather an expression of information than expression of one's will. A consequence of that was that the tax authority had to, when facts so required, make ex officio decisions to the advantage of the taxpayer even if they deviated from the return filed by the taxpayer. Social deductions were gradually beginning to be granted ex officio.

The TOL confirmed amendments enacted in the Act on Inspection of Direct State Taxation (1942/605). According to the ETOL only the chairmen of tax and appellate boards had the right to demand the taxpayers and outsiders further clarification.

In the TOL this right was extended to concern also tax inspectors and other civil servants of the taxation department of the Ministry of Finance. As far as the authorities who had right to carry out tax inspection were concerned similar extension of authority was realized. Before the TOL tax inspection could be carried out by a person accepted by the tax or appellate board. According to the TOL tax inspection could no longer be carried out by a person separate from the tax authorities.

According to the TOL everybody was obliged at the written request of a tax inspector or other civil servants of the taxation department of the Ministry of Finance to give information that was necessary to make a decision on another persons' taxation or in tax proceedings if that information did not, according to the Act, concern confidential matters. Because of the above amendment, the tax inspectors and other civil servants of the taxation department of the Ministry of Finance were given more effective methods of investigation than the tax boards. The amendments were in principle very remarkable, because tax inspectors had the right to appeal decisions made by the tax board or appellate board and because the whole assessment made by the tax board could be completely annulled by the Supreme Administrative Court if so requested by the tax inspector. The greatest practical consequence of the above amendment was that tax and appellate boards, their chairmen and the representatives of the State had a right to get administrative aid from tax inspectors and other civil servants of the taxation department of the Ministry of Finance.

Rules concerning the liability to hear the taxpayer in taxation had earlier developed in the judicial practice. The provisions of the TOL that concerned tax assessment by estimation and taxation of an unclear increase in net wealth were very progressive in the sense that for the first time they included explicit provisions about hearing the taxpayer. If the hearing was neglected, the taxation could be annulled and then returned to the tax board for further consideration. The growing importance of the liability to hear the taxpayer could clearly be seen in judicial literature.

The wording of section 95, paragraph 1 of the TOL, which concerned the duty to provide clarification, resembled its predecessor. A remarkable change could be seen in the fact that, according to the text of the Act both the State's and the taxpayers' interest had to be considered equally. The new wording of the Act explicitly emphasized both fairness and impartiality in decision-making. The amendment of the wording of the above provision was parallel with the trend according to which the parties' liability to obtain evidence was gradually strengthened alongside the inquiry procedure.

2.3.2. The Taxing Act (1958/482)

At the beginning of income taxation the municipal income assessment and State income assessment were made by different bodies that applied different formalities.

Due to the Taxing Act enacted in 1958, the municipal and State income assessments were made by the same bodies that applied the same formalities.

Earlier it had been possible to appeal municipal income taxation to the tax appeal board as the first instance. This appellate procedure was extended to State income taxation. After that there could be three appellate instances also in State income taxation. There was a tax board as well as a tax appeal board in every municipality. The tax director acted as chairman of the tax board and tax appeal board. The representatives of the tax beneficiaries did not have the right to make an appeal to the tax appeal board. An appeal to the tax appeal board could be made, like before, in rural municipalities both in writing and orally but in town municipalities only in writing.

The Taxing Act abolished the municipal tax boards and the municipalities were given the right to appoint a representative of their own to the tax and tax appeal boards to protect their interests at the board meetings. Representatives of the State and the municipality were no longer members of the tax board. These representatives had the right to attend board meetings and take part in discussions, but they were no longer given the right to participate in the making of a decision. This amendment was realized in order to promote the impartiality of the tax boards and in order to create widespread two-party proceedings already in the tax board. The reform emphasized the duty of the representatives of the State and the municipality independently to provide clarification in assessment and appellate procedure. In the tax appeal boards the two-party proceedings were arranged in the same way as in the tax boards.

The taxpayer had the right to appeal to the County Administrative Court irrespective of whether he had first made an appeal to the tax appeal board. In the County Administrative Courts the interests of all the tax beneficiaries were protected by the same representative, who had a duty independently to provide further clarification for the consideration of the case and for the continued appellate proceedings. Not even in the County Administrative Courts were the two-party proceedings arranged in accordance with the principle of equality. Only the representative of the tax beneficiaries had the right to attend the sessions of the County Administrative Court. An oral hearing of the taxpayer in a session was very rare.

The Taxing Act extended the right to demand a taxpayer or an outsider to submit a tax return statement or to give additional information and to order a tax inspection concerning other than the taxpayer to the representatives of the State and the municipality, who regularly acted as the opposing parties of the taxpayer. The duty to provide clarification could no longer be compared merely to the obligation to produce a document or an object. As far as the application of the provisions on the allocation of the burden of proof was concerned, so extensive a right of the representatives of the State and the municipality to get information could be problematic in some cases.

The Taxing Act increased the number and significance of legal provisions on

hearing the taxpayer. The duty to hear the taxpayer was extended to the following provisions: tax assessment by estimation (section 72, paragraph 1, subparagraph 3), presumptive income taxation (section 72, paragraph 1, subparagraph 4), taxation of a firm dependent on a foreign associated enterprise or person (section 73, paragraph 1). However the Taxing Act did not contain provisions on the general liability to hear the taxpayer whenever the final assessment deviated from the return filed. The contradictory procedure was made more effective in State income taxation, because an appeal to the tax-appeal board could be made orally in rural municipalities.

The Taxing Act extended the corrective assessment to the disadvantage of the taxpayer to municipal income taxation. Like in State income taxation earlier, it was possible to make a corrective assessment up to the end of the second year following the assessment year. Because the tax assessment by estimation and alternative coercive means in the event of a failure of the taxpayer to file a tax return had been rendered more effective, it was possible to abolish forfeiture of the right of appeal as a punitive sanction against the failure of the taxpayer to file a tax return.

After the Taxing Act the judicial practice concerning liability for costs was established in an intermediate state compared with the corresponding earlier judicial practice in municipal and State income taxation. Because the principle of judicial investigation was strengthened and the municipal right of voluntary assessment crumbled, the earlier judicial practice of State income taxation, only a little moderated, came into force also in municipal taxation.

The Taxing Act promoted in a remarkable manner the parties' responsibility to obtain evidence. This was above all due to the fact that the two-party proceedings were strengthened in tax boards and tax appeal boards and in County Administrative Courts. This was realized among other things by increasing the effectiveness of the right of the representatives of the State and the municipality to get information and the contradictory procedure. The representatives of the State and the municipality could no longer participate in the making of a decision, which balanced the procedural representation of the parties. The Taxing Act promoted the right of the taxpayers and the representatives of the State and the municipality to have their case re-examined. The Taxing Act extended the group of persons who had the right to appeal. The above amendments proved that society was ready, by legislative measures, to prevent the creation of a procedural model that would too strongly emphasize fairness. The Taxing Act strengthened the parties' liability to obtain evidence at the cost of the method of inquiry, which could be seen already in the TOL. The wording of section 55 of the Taxing Act revealed that the two essential principles directing the duty to provide ex officio clarification are fairness and impartiality.

2.3.3. Important amendments of the Taxing Act

During the validity of the Taxing Act, the group of authorities entitled to demand additional information pertinent to the tax return was considerably extended. Widespread two-party proceedings were created already as the Taxing Act was passed. During the Taxing Act the two-party proceedings were intensified by expanding the right of the representatives of the State and the municipality to obtain information.

According to the original wording of section 40 of the Taxing Act, the authorities entitled to demand additional information pertinent to the tax return from a taxpayer included, among others, representatives of the State and the municipality, who protected the interests of the tax beneficiaries in tax boards and tax appeal boards. As the Act on Taxation of Farm Income (1967/543) was passed, it was necessary to extend tax inspections to taxpayers engaged in agriculture. Such a taxpayer was obliged, in accordance with a demand of the authorities named in paragraph 40 of the Taxing Act, to present on the farm or to deliver to the tax office any receipts and documents that were needed in order to conduct a tax inspection. Now the representatives of the State and the municipality were for the first time given the right to order a tax inspection concerning the taxpayer.

The authorities named in section 40 of the Taxing Act were in 1974 supplemented inter alia with civil servants protecting the interest of tax beneficiaries in County Administrative Courts. According to the original wording of section 40 of the Taxing Act, additional information pertinent to the tax return could be requested for decision-making in assessment or appellate procedure. According to section 40 of the Taxing Act (1974/1024), the above additional information could also be requested during a tax inspection. Thus during assessment and appellate procedure and a tax inspection, the representative of the tax beneficiaries always had the right to request the taxpayers to submit additional information pertinent to the tax return.

The group of authorities that was entitled to order a tax inspection concerning a taxpayer engaged in agriculture had become more extensive than the group of authorities that was entitled to order a tax inspection concerning taxpayers that, under the Bookkeeping Act or the Taxing Act, had a legal obligation to keep books. Section 43 of the Taxing Act was amended in 1974 so that every authority named in the section 40 of the Act was afforded also the right to order a tax inspection concerning taxpayers that, according to the Bookkeeping Act or the Taxing Act, had a legal obligation to keep books. After this amendment the authority acting as the opposing party of the taxpayer nearly always had the right to order a tax inspection during assessment and appellate procedure.

The number of provisions on the taxpayer's liability to file a tax return had continuously been increased since their introduction. At the end of the 1970's the trend that had continued for several decades broke, because some of the tax returns were considered unnecessary. At first, the provisions on a restriction of the liability to file a tax return mostly related to information about the taxpayer's income and

wealth. In 1994 the National Board of Taxes was, however, given the right to restrict the liability to file tax returns concerning a taxpayer's deductions. The taxpayer's tax returns were replaced by tax returns from outsiders, which the tax authorities were, where necessary, obliged to supplement ex officio.

During the validity of the Taxing Act, very effective methods of investigation were created that supplemented the taxpayer's liability to file a tax return. In 1995 tax inspections were made possible for the only purpose of gathering comparative information. This amendment of the Taxing Act was enacted in order to uncover illegal business activities.

The liability of other authorities and outsiders to give information was extended in 1974 and 1995, so that despite secrecy provisions they could not refuse to give information concerning the taxpayer's financial standing significant for taxation. The wording of the Taxing Act was widened so that other authorities and private persons had to give any information that could be necessary in an assessment or appellate procedure or in a tax inspection. The necessity of the information was first and foremost determined by the tax authority under civil-servant liability. Other authorities could be requested also to submit mass information for tax control. The above-mentioned right to request information was given only to the National Board of Taxes and to county tax offices. They could pass the information on to the decision-maker and the representatives of the State and the municipality.

Although in 1963 a Government Bill was given to Parliament concerning a mitigation of the duty to hear the taxpayer during an assessment procedure, the legislation drafted during the Taxing Act mainly progressed in the opposite direction. The duty to hear the taxpayer was added to the provisions concerning additional assessment, tax evasion, corrective assessment to the disadvantage of the taxpayer, corrective imposition of taxes to the disadvantage of the taxpayer and resulting amendment.

During the validity of the Taxing Act, the appellate proceedings in the first instance were significantly enhanced. The greatest significance of this reform was that the initiative of the parties was increased. Certainly this reform also contained features strengthening the principle of judicial investigation. The development was characterized by a gradual increase in the importance of corrective assessment and a gradual decrease in the importance of the tax appeal boards and appeals regarding the material basis of taxes and fees.

Amendments concerning the corrective procedure increased the decision-maker's ability to have the matter re-examined mainly so that the corrective imposition of taxes, enacted in 1964, and the corrective assessment in favour of the taxpayer, enacted in 1974, could be made both at the initiative of the party and ex officio. Also a resulting amendment could be made ex officio.

Corrective assessment reached its final stage of development in 1993, when assessment adjustment boards only dealing with appeals to the board were founded and the tax appeal boards were abolished. Since then assessment is made only by

civil servants. Because of this, the two-party proceedings, in the conventional meaning of the term, vanished from the assessment procedure. Because of the two-party proceedings, it is possible to allocate the duty to provide clarification more effectively between the parties in the assessment adjustment boards. The foundation of the assessment adjustment boards was a counter-reaction to the fact that appeal against a decision of the County Administrative Court could be made to the Supreme Administrative Court only if the court granted leave of appeal.

Since then a taxpayer or a representative of the State or the municipality dissatisfied with the assessment first had to appeal in writing to the assessment adjustment board. After that it was possible to file an appeal against a decision of the assessment adjustment board with the County Administrative Court. An appeal to the assessment adjustment board, made by other than a representative of the State or the municipality, could be decided by the tax office in so far as the appeal was accepted in full.

The representatives of the State and the municipality had had the right to attend the meetings of the tax board and to take part in the discussions there. The taxpayer did not have the same right. After the establishment of the assessment adjustment boards it was necessary to equalize the procedural representation of the parties. For this reason the representatives of the State and the municipality lost their right to attend the meetings of the assessment adjustment board. The assessment adjustment boards have conducted oral hearings in exceptional cases only.

In addition to the provisions of the Taxing Act and the Taxing Decree, also the provisions of the Administrative Procedure Act (HMenL, 1982/598) were to be applied in the assessment procedure and in the assessment adjustment boards. As the HMenL was passed, the importance of the principle of judicial investigation was emphasized. The main means to attain truthful decisions are not ex officio means of investigation, but an increase in the obligation of the decision-maker to advise his administrative clients. For this purpose the liability of the National Board of Taxes to direct and inform taxpayers had been increased already earlier.

The balancing model reached a mature stage of development and a fairly permanent state of equilibrium. Reaching a state of equilibrium has required that the duty of the representatives of the State and the municipality, acting as parties, to provide clarification has been implemented in a very effective manner. The decision-maker's liability to hear and inform the parties, his ability to investigate properly and his ability to have the matter re-examined have been strengthened. These guarantee that it is possible for the decision-maker, where necessary, to balance the unequal procedural relationship between the opposing parties.

2.4. The present stage emphasizing several general legal principles

At present there is a general law concerning tax administration, i.e. the Tax Administration Act (VerHL, 1995/1557). Regulations concerning taxation proceedings

are concentrated in the Act on Assessment Procedure (VerMenL, 1995/1558). County tax offices have been replaced by regional tax offices. At the regional tax offices increasing specializing between the different units can be seen especially with regard to the taxation of companies. The taxation of large companies has been concentrated into a new unit, the Tax Office for Major Corporations. With these changes we are entering a period in which local knowledge is significant only in the taxation of natural persons.

The assessment adjustment boards have remarkably decreased the number of appeals in general administrative courts. In this sense, the investigation of missing facts is being concentrated to the assessment adjustment boards instead of general administrative courts. In the development of the assessment adjustment boards, the legal protection of the taxpayer has been strengthened at the cost of administrative expediency.

The different titles of the representatives of the State and the municipality have been unified. In ordinary and extraordinary appeals the interests of the tax beneficiaries are normally protected by separate representatives of the State and the municipality appointed by the regional tax office and the municipality respectively.

At the moment the assessment procedure is more and more built on information received from others than the taxpayer. This information has become so many-sided and reliable that it has since 1995 been possible to introduce gradually pre-filled tax proposals. The aim of the reform is to free resources from routine matters to cases needing special investigation.

The formal equality of the parties has been increased so that the representatives of the State and the municipality have lost the right to require from the taxpayer additional information pertinent to the tax return and to order a tax inspection. This reform does not notably increase the unequal information of the parties, because the representatives of the State and the municipality can still ask a competent authority to carry out a tax inspection or to require from the taxpayer additional information needed in taxation or in tax proceedings. The representatives of the State and the municipality can also themselves ask the taxpayer to give further clarification, but the representatives no longer have coercive means at their disposal in case the taxpayer fails to comply with the request.

Section 26 of the Act on Assessment Procedure, in its original wording, already contained provisions on the general liability to hear the taxpayer. These provisions have been tightened (1998/477) so that the taxpayer must always be heard if the final assessment notably deviates from the return filed by the taxpayer or if an additional assessment or a corrective assessment to the disadvantage of the taxpayer is made. As far as a tax inspection is concerned, the liability to hear the taxpayer, which was observed also earlier, is incorporated in the Decree supplementing the Act on Assessment Procedure (VerMenA, 1998/763). According to this, the taxpayer must, if possible, be reserved an opportunity to be heard before the tax inspection report is completed.

The provisions (1998/477) of the VerMenL concerning a statement of reasons have somewhat tightened the earlier practice, which was based on the provisions of the Administrative Procedure Act. A statement of reasons shall be included in the taxation decision whenever the final assessment deviates from the return filed by the taxpayer or if an additional assessment or a corrective assessment to the disadvantage of the taxpayer is made. A statement of reasons may be omitted if it is apparently unnecessary.

VerMenL and VerMenA emphasize the importance of obtaining all the available evidence and of decisions that correspond to the true state of affairs. Section 26, paragraph 4 of the VerMenL (1998/477), which concerns the distribution of the liability to obtain evidence, has not changed the basic notion, according to which the tax authority is widely held responsible for obtaining evidence at its own initiative. The new regulation emphasizes to the parties that both of them have to obtain evidence as far as possible. The burden of proof lies with the party that has the best practical possibilities to submit the evidence. If the taxpayer has had transactions with a non-resident and the tax authorities cannot get the necessary information on the transaction or the party through a Double Taxation Agreement, the burden of proof primarily lies with the taxpayer.

In Finland the first indications of the protection of legitimate expectations were to be seen already in the 1930's in the judicial practice concerning causality in an additional assessment and a corrective assessment to the disadvantage of the taxpayer. Separate provisions on the protection of legitimate expectations have been added to the VerMenL. As a general rule, an unclear case or a case open to various interpretations has to be decided in favour of the taxpayer if he has acted in good faith and followed the tax authorities' instructions or their established practice. In such cases the tax authorities generally waive penal surcharges.

The VerMenL has been supplemented with provisions on a reasonable time limit in the supplement and hearing procedure and on information given to the taxpayer at the same time. These provisions have precedence over the corresponding provisions of the Administrative Procedure Act. The VerMenA has been supplemented with special provisions on tax inspection, which concern information to be given to the taxpayer, a reasonable time limit for the taxpayer's comments and his guidance in taxation. Information and guidance that is given during a tax inspection has to be noted in the tax inspection report.

The principles directing general administrative procedure were not wholly suited to the assessment procedure. Thus the contents of the general legal principles applied in the assessment procedure were somewhat unclear for a long time. The reform of fundamental rights in 1995 required further specification of the general legal principles applied in the assessment procedure. The importance of the legal principles directing the duty to provide clarification and the use of methods of investigation has increased, because many of these principles were in 1998 incorporated in the VerMenL and the VerMenA. Amendments of the VerMenL and

VerMenA strengthen the trend according to which the principles of fairness and impartiality are now complemented by a group of other general legal principles directing the initiative of the authorities. The mutual importance of the different legal principles has to be weighed in each individual situation.

3. THE DEVELOPMENT OF THE PRINCIPLE OF JUDICIAL INVESTIGATION IN LOWER-LEVEL ADMINISTRATIVE JUDICIAL PROCEDURE

At the beginning of income taxation, the taxpayer in a rural municipality had the right to appeal to the Governor decisions made by the rural district meeting or the tax appeal board. The activity of Governors was directed by the regulations for the County Governors issued in 1734. These regulations did not oblige the Governors to obtain evidence *ex officio* before deciding an appeal in a tax case. As administrative activity was diversified and as new types of matters came into the Governors' decision-making power, they had to develop their course of action despite a lack of explicit provisions. For this reason administrative judicial procedure was for a long time incoherent and dissimilarities between different offices and different types of matters were common. The decision-making of the Governors was directed by the nature of the matter at hand and the general principles derived from the Code of Procedure and administrative procedure. The principle of judicial investigation became established in the judicial practice of the Governors in the first decades of the 20th century.

The first step towards independent courts in lower-level administrative adjudication was taken in 1955, when the Act on County Administrative Courts was enacted. After that administrative appeals were decided in county governments by a collegiate body, contrary to administrative matters. The Governor acted in the first place as the chairman of the collegiate body. Cases pertaining to municipal income taxation came into the decision-making power of the County Administrative Courts from the very beginning. Due to the Taxing Act (1958/482), also cases pertaining to State income taxation were concentrated into the County Administrative Courts.

The Act on County Administrative Courts (LOL, 1974/1021) increased the independence of administrative adjudication, because after that the senior member of the County Administrative Court, and not the Governor, acted as the chairman of the court and because after that the members of the County Administrative Court had to deal with other than judicial matters in exceptional cases only. The true independence of lower-level administrative adjudication was not achieved until 1989 when the County Administrative Courts were reformed into independent offices under the Ministry of Justice. Since then the County Administrative Courts have had members, referendaries and office staff of their own.

The independence of general administrative courts was a logical result of the

strengthening of the two-party proceedings since the Act on County Administrative Courts (1955/52). At that point the representation of public interests was given to an authority separate from the court. This was believed to increase the objectivity and impartiality of the County Administrative Courts. As far as tax appeals were concerned, this reform did not have any immediate significance, but it proved that the initiative of the parties was getting more important in administrative judicial procedure. According to section 13 of the Act on County Administrative Courts (1955/52), the authority was not responsible to obtain evidence until the parties had failed in this task. This proved the priority of the initiative of the parties over the initiative of the authority. The authority was responsible to obtain evidence in so far as the parties had not succeeded in this task.

An essential starting point of the LOL was to strengthen the two-party proceedings, which increased the importance of the parties' responsibility in obtaining evidence. Already the Taxing Act (1958/482) created wide and fairly effective two-party proceedings, which had an influence on administrative judicial procedure. The Taxing Act was amended (1974/1023) so that the civil servant representing the tax beneficiaries no longer had the right to be present at the sessions of the County Administrative Court when a case was tried in written proceedings. The contradictory procedure was rendered more effective by the provision of the LOL according to which the parties should be reserved an opportunity to comment on any new evidence obtained ex officio if it might affect the decision in the matter.

The present Act on Administrative Courts (1999/430), which deals mostly with organizational issues, has not brought any remarkable changes to the proceedings. The proceedings have been made more flexible by increasing the decision-making power of one member. He can, among other things, decide that an oral hearing shall be conducted or an inspection shall be carried out and decide other measures relating to the preparation of matters, like obtaining further clarification ex officio.

4. GENERAL LAWS THAT WERE DIRECTING INCOME TAX PROCEEDINGS

Besides general principles derived from the Code of Procedure, administrative judicial procedure was for a long time directed by dispersed and incoherent regulations. In 1950 a separate general Act concerning appellate procedure against the decision of an administrative authority was enacted (HValL, 1950/154). This Act contained, among other things, general provisions concerning the right of appeal, which was general, the time for appeal, the form and content of the appeal and appeal instructions.

The HValL was amended in 1966 so that the appeal document had to indicate, among other things, the grounds on which the challenge was based unless they had

already earlier been presented to the authority. According to the amended wording of the HValL, the appellant had to append to the appeal document the documents on which the appellant relied in support of his demand unless they had already earlier been delivered to the authority. If the appeal was defective, the appellant had to be reserved an opportunity to supplement it unless such supplementation was unnecessary for the consideration of the matter. If the appellant did not supplement the appeal in the prescribed manner, the appeal could, under an explicit provision, be dismissed without considering its merits. It was hoped that this regulation would increase the carefulness of the appellants.

5. DEVELOPMENT OF THE PRINCIPLE OF JUDICIAL INVESTIGATION IN THE SUPREME ADMINISTRATIVE APPEAL INSTANCE

At the beginning of income taxation the Economic Department of the Senate was the highest appellate instance dealing with rural municipal tax appeals. There was a regulation in the Standing Orders of the Senate of Finland, according to which every administrative department of the Senate was obliged to request from the authorities any explanations, information and statements that it considered essential in finding out the facts of a case. This general rule was much better adapted to income tax proceedings than the corresponding regulations for County Governors. Finding out the facts of a case ex officio was not common, and these measures concentrated on documents obtained from public authorities.

The Senators could not in practice effectively enough supervise the preparation of matters in the administrative departments of the Senate. The close connection between the Economic Department and administration did not create appropriate conditions for independent administrative judicial procedure.

The Supreme Administrative Court was founded in 1918. This independent administrative court had conclusive significance for the development of the principle of judicial investigation. The original wording of section 15 of the Act on the Supreme Administrative Court (KHOL, 1918/74) did not introduce new methods of investigation. The wording of the above regulation was very restricted also because, under it, the court could obtain a statement or an explanation only from an authority. There were no detailed provisions about the distribution of liability between the parties and the court regarding further clarification. Remarkable progress was achieved in that the new regulation emphasized the responsibility of the whole court in the supervision of a review of the matter. The Supreme Administrative Court gradually moved towards judicial practice according to which the appellate authority was widely held responsible for obtaining evidence ex officio.

The wording of section 15 of the KHOL was amended (1979/12) so that the

provision made it possible to obtain a statement or an explanation also from another than an authority. The KHOL had fallen behind general development in the sense that it did not effectively enough promote the principle of immediacy. For that reason an inspection and an oral hearing were added among the methods of investigation in the Supreme Administrative Court. The parties, witnesses and experts could be heard and other evidence received in the oral hearing. As far as appeals in tax cases were concerned, this amendment of the KHOL did not have great immediate significance, but it proved that immediacy and the parties' liability to obtain evidence were gradually gaining more importance in administrative judicial procedure at the cost of the principle of judicial investigation.

After 1968 it was possible to appeal most of the income tax cases to the Supreme Administrative Court only if leave of appeal was granted by the court. The above amendment of the Taxing Act concerned mainly such appeals in income tax cases in which decisions were often made in the absence of sufficient evidence. If leave of appeal was requested in the matter, it was essential that the missing evidence was obtained in the County Administrative Court at the latest. In 1994 a general system concerning leave of appeal in tax cases was introduced. After that obtaining evidence and decisions in the absence of sufficient evidence have concentrated more clearly to the tax offices, the assessment adjustment boards and the Administrative Courts. In the Supreme Administrative Court the significance of the principle of judicial investigation and an evaluation of issues relating to evidence has been considerably diminished.

6. THE PRINCIPLE OF JUDICIAL INVESTIGATION IN PRESENT TAX PROCEEDINGS

At present tax proceedings are guided by the Administrative Judicial Procedure Act (HLL, 1996/586) both in the Administrative Courts and in the Supreme Administrative Court . The above new general Act has consolidated the dispersed provisions on administrative judicial procedure, but it has not resulted in very remarkable changes in tax proceedings. As far as the development of the principle of judicial investigation is concerned, the European Convention on Human Rights, EC law and the reform of the fundamental rights in 1995 have had an important effect upon the HLL. The importance of the principle of judicial investigation could clearly be seen as the HLL was passed. The principle of judicial investigation has to be observed primarily by activating the parties and, where necessary, by obtaining further clarification ex officio.

Some individual provisions of the HLL have brought noteworthy changes concerning the means of activating the parties ex officio and of obtaining evidence ex officio. For example section 37 of the HLL, which concerns oral hearings, is more

binding than its predecessors. According to section 37 of the HLL, an oral hearing should be conducted when it is estimated to be useful for the purpose of establishing the facts of the case or when decision-making can be hastened by conducting an oral hearing. The aim of the provision is for an oral hearing to be conducted whenever it is beneficial for the proceedings as a whole.

In general the HLL has not given the parties new means for presenting additional evidence. In this respect the oral hearing is an exception. An administrative court shall conduct an oral hearing if a private party so requests and if there are no reasons based on the law according to which the oral hearing requested by the party could be denied. The above provision contained in section 38 of the HLL does not concern the Supreme Administrative Court in income tax proceedings, because in this case the Supreme Administrative Court is not considering an appeal against a decision of an administrative authority but against a decision of an administrative court. In practice oral hearings in taxation cases are still relatively rare. This can be due to the fact that article 6 of the European Convention on Human Rights extends into income tax proceedings in exceptional cases only. Obtaining further evidence on the initiative of a party or ex officio is promoted by the fact that administrative judicial procedure is no longer dependent on principles derived from the Code of Procedure. The HLL contains fairly clear provisions on consideration and review.

More clearly than earlier, administrative judicial procedure has adopted a principle according to which the party who has lost his case is liable to compensate the other party for his legal costs. This main rule, however, contains many exceptions due to the special character of judicial procedure in general administrative courts. In practice it is very rare that a party is held liable for the costs. The HLL contains relatively detailed provisions on the statement of reasons and contents of the decision. In addition, the number of taxation cases has decreased in administrative judicial procedure. All these things have made it possible to raise the quality of the decisions.

If we generalize a little, basic moral values present in society have created the following stages affecting the development of the principle of judicial investigation: At the beginning of income taxation, the passivity and impartiality of the public authorities was emphasized in society. At that time a thorough clarification of the facts of a case depended on the activity of the taxpayer. This reflected a liberalistic view of the proceedings. After that we entered a period in which the fairness of the decision-maker was allowed to be strengthened quite freely. This period expressed a social view of the proceedings. According to the opinion of the writer, the requirement of fairness in decision-making could not be seen clearly until the KHOL and the EETOL were passed. As the responsibility of the public authorities to obtain evidence ex officio was continuously tightened, the impartiality of the decision-maker could in many cases be too severely endangered. For this reason it was necessary to move into a phase in which the functioning of the two-party proceedings together with the demand for the fairness and impartiality of the

decision-maker was emphasized. This phase could for the first time be clearly seen in the TOL and in the Act on County Administrative Courts (1955/52). The obligation of the public authorities and the rights of administrative clients to advice were emphasized for the first time in the HValL and the HMenL.

Characteristic of the last phase is a weighing model, which obligates the decision-maker to take into consideration not only fairness and impartiality but also several other judicial principles. They have to be observed when the authorities estimate the scope of their responsibility to obtain evidence ex officio and when they use different means of investigation. The appearance of several different judicial principles in taxation and tax proceedings cannot be seen in the provisions until present provisions contained in section 26 (1998/477) of the Assessment Procedure Act (1995/1558) and section 33 of the HLL. According to the opinion of the writer, the move towards a phase emphasizing several judicial principles started properly in the 1950's and in the 1960's when Veli Merikoski in his production clarified the position of legal principles in administrative procedure and in administrative judicial procedure.

7. SOME SEPARATE QUESTIONS AND FINAL CONCLUSIONS

Some separate questions concerning the application of the principle of judicial investigation have been gathered in Chapter IX. The chapter investigates for example appeal regarding the material basis of taxes and fees, cost-free legal proceedings, legal aid and disqualification. In addition, the requirements of EC law and the referral of a matter for a preliminary ruling to the Court of Justice of the European Communities are handled. Chapter X draws some final conclusions from the research work and makes some suggestions on how to lessen the importance of the principle of judicial investigation.

Oikeustapaushakemisto

I Senaatti
K.S. 1.4.1892 s. 412 alav. 76
K.S. 2.12.1892 s. 51 alav. 11
K.S. 16.12.1892 s. 54 alav. 19
K.S. 3.2.1893 s. 54 alav. 19
K.S. 16.12.1893 s. 51 alav. 11
K.S. 9.3.1894 s. 412 alav. 76
K.S. 1.12.1894 s. 53 alav. 18
K.S. 15.3.1895 s. 52 alav.12, s. 60 alav. 39, s. 61 alav. 41
K.S. 14.2.1896 s. 53 alav. 17
K.S. 21.2.1896 s. 51 alav. 11
K.S. 17.4.1896 s. 51 alav. 11
K.S. 3.6.1896 s. 54 alav. 19
K.S. 17.6.1896 s. 53 alav. 18
K.S. 23.9.1896 s. 52 alav. 11
K.S. 23.9.1896 s. 60 alav. 39
K.S. 21.11.1896 s. 54 alav. 19
K.S. 21.11.1896 s. 51 alav. 8
K.S. 12.3.1897 s. 412 alav. 76
K.S. 5.11.1897 s. 412 alav. 76
K.S. 25.2.1898 s. 60 alav. 39
K.S. 11.3.1898 s. 51 alav. 11
K.S. 7.10.1898 s. 54 alav. 19
K.S. 28.10.1898 s. 412 alav. 76
K.S. 3.2.1899 s. 54 alav. 20
K.S. 3.3.1899 s. 412 alav. 76
K.S. 13.3.1899 s. 51 alav. 11
K.S. 16.12.1899 s. 538 alav. 2
K.S. 16.3.1900 s. 412 alav. 76
K.S. 15.2.1901 s. 52 alav. 12
K.S. 22.2.1901 s. 412 alav. 76
K.S. 22.2.1901 s. 412 alav. 76
K.S. 8.3.1901 s. 412 alav. 76
K.S. 15.3.1901 s. 53 alav. 17
K.S. 22.3.1901 s. 412 alav. 76
K.S. 26.4.1901 s. 412 alav. 76
K.S. 25.10.1901 s. 538 alav. 2
K.S. 2.12.1901 s. 538 alav. 2
K.S. 23.5.1902 s. 412 alav. 76
K.S. 14.11.1902 s. 412 alav. 76
K.S. 30.1.1903 s. 121 alav. 8
K.S. 6.2.1903 s. 53 alav. 17
K.S. 12.2.1904 s. 51 alav. 11
K.S. 27.1.1905 s. 52 alav. 12
K.S. 10.3.1905 s. 538 alav. 2
K.S. 5.5.1905 s.126 alav. 21
K.S. 26.5.1905 s. 31 alav. 17, s. 51 alav. 11
K.S. 20.10.1905 s. 397 alav. 14
K.S. 30.11.1905 s. 55 alav. 22
K.S. 26.7.1906 s. 53 alav. 17
K.S. 8.2.1908 s. 397 alav. 14
K.S. 7.11.1908 s. 55 alav. 21
K.S. 5.11.1914 s. 54 alav. 19
K.S. 12.1.1916 s. 53 alav. 18
K.S. 9.2.1916 s. 53 alav. 16
K.S. 24.2.1916 s. 53 alav. 18

II Korkein hallinto-oikeus
KHO 1918 I 28 s. 53 alav. 17
KHO 1918 II 264 s. 53 alav. 18
KHO 1918 II 447 s. 55 alav. 22

KHO 1919 I 20 s. 54 alav. 19
KHO 1919 II 127 s. 387 alav. 10
KHO 1919 II 1435 s. 389 alav. 17
KHO 1919 II 1588 s.121 alav. 9
KHO 1919 II 2229 s. 52 alav. 11
KHO 1919 II 2248 s. 53 alav. 18
KHO 1919 II 2313 s. 54 alav. 19
KHO 1919 II 2355 s. 54 alav. 19, s. 137 alav. 26
KHO 1919 II 2424 s. 539 alav. 2

KHO 1920 II 102 s. 121 alav. 9
KHO 1920 II 501 s. 54 alav. 20
KHO 1920 II, 1618 s. 53 alav. 18
KHO 1920 II 2013 s. 54 alav. 20
KHO 1920 II 2037 s. 53 alav. 18

KHO 1921 II 17 s. 54 alav. 20
KHO 1921 II 18 s. 388 alav. 17
KHO 1921 II 321 s.137 alav. 26
KHO 1921 II 363 s. 54 alav. 20
KHO 1921 II 470 s.106 alav. 39, s. 137 alav. 26
KHO 1921 II 482 s.106 alav. 39, s. 137 alav. 26
KHO 1921 II 504 s. 137 alav. 26
KHO 1921 II 561 s. 54 alav. 20
KHO 1921 II 771 s. 106 alav. 39, s. 136 alav. 24

KHO 1921 II 858 s. 54 alav. 20
KHO 1921 II 1278 s. 137 alav. 26
KHO 1921 II 1591 s. 54 alav. 19, s. 137 alav. 26
KHO 1921 II 1904 s. 54 alav. 20
KHO 1921 II 2361 s. 133 alav. 13, s. 160 alav. 92
KHO 1921 II 2363 s. 139 alav. 32

KHO 1922 I 11 s. 140 alav. 36
KHO 1922 II 197 s. 134 alav. 20
KHO 1922 II 215 s. 139 alav. 32
KHO 1922 II 255 s. 146 alav. 48
KHO 1922 II 258 s. 539 alav. 2
KHO 1922 II 290 s. 160 alav. 92
KHO 1922 II 291 s. 134 alav. 20
KHO 1922 II 347 s. 134 alav. 20, s. 141 alav. 38
KHO 1922 II 358 s. 54 alav. 20, s. 63 alav. 48
KHO 1922 II 507 s. 140 alav. 35
KHO 1922 II 846 s. 121 alav. 9
KHO 1922 II 883 s. 121 alav. 9
KHO 1922 II 884 s. 121 alav. 9
KHO 1922 II 888 s. 121 alav. 9
KHO 1922 II 944 s. 104 alav. 35
KHO 1922 II 1029 s. 106 alav. 39
KHO 1922 II 1288 s. 121 alav. 9
KHO 1922 II 1657 s. 138 alav. 28
KHO 1922 II 1744 s. 103 alav. 30
KHO 1922 II 1748 s. 105 alav. 36
KHO 1922 II 1917 s. 108 alav. 42

KHO 1923 I 42 s. 140 alav. 36
KHO 1923 I 115 s. 55 alav. 22
KHO 1923 I 112 s. 106 alav. 39
KHO 1923 II 84 s. 139 alav. 32
KHO 1923 II 215 s. 136 alav. 25
KHO 1923 II 308 s. 104 alav. 35
KHO 1923 II 431 s. 386 alav. 6
KHO 1923 II 504 s. 163 alav. 99
KHO 1923 II 794 s. 136 alav. 25
KHO 1923 II 795 s. 136 alav. 25
KHO 1923 II 849 s. 138 alav. 28
KHO 1923 II 922 s. 121 alav. 6
KHO 1923 II 960-963 s. 136 alav. 25
KHO 1923 II 1005 s. 121 alav. 6
KHO 1923 II 1048 s. 136 alav. 25
KHO 1923 II 1216 s. 160 alav. 92

KHO 1924 I 17 s. 134 alav. 20
KHO 1924 I 42 s. 135 alav. 20
KHO 1924 I 53 s. 106 alav. 39
KHO 1924 I 54 s. 160 alav. 92
KHO 1924 II 35 s. 513 alav. 67
KHO 1924 II 56 s. 140 alav. 36
KHO 1924 II 88 s. 121 alav. 6
KHO 1924 II 91 s. 121 alav. 6
KHO 1924 II 204 s. 147 alav. 51
KHO 1924 II 1170 s.136
KHO 1924 II 2791 s. 136

KHO 1925 II 422 s. 136 alav. 25
KHO 1925 II 423 s. 136 alav. 25

KHO 1926 II 693 s. 389 alav. 17

KHO 1927 II 1304 s. 171 alav. 120
KHO 1927 II 1309 s. 171 alav. 120
KHO 1927 II 2559 s. 171 alav. 120

KHO 1928 II 1146 s. 103 alav. 30
KHO 1928 II 1803 s. 181 alav. 19
KHO 1928 II 2101 s. 171 alav. 120
KHO 1928 II 2278 s. 171 alav. 120

KHO 1929 II 513 s. 448 alav. 8
KHO 1929 II 2287 s. 169 alav. 115
KHO 1929 II 2673 s. 106 alav. 39
KHO 1929 II 2677 s. 106 alav. 39
KHO 1929 II 2736 s. 169 alav. 115

KHO 1930 I 59 s. 169 alav. 115
KHO 1930 I 63 s. 171 alav. 120
KHO 1930 II 419 s. 123 alav. 14
KHO 1930 II 601 s. 448 alav. 8
KHO 1930 II 827 s. 388 alav. 16
KHO 1930 II 978 s. 500 alav. 23
KHO 1930 II 1071 s. 123 alav. 14
KHO 1930 II 2825 s. 123 alav. 14

KHO 1931 I 16 s. 163 alav. 99
KHO 1931 II 209 s. 388 alav. 16
KHO 1931 II 925 s. 171 alav. 120
KHO 1931 II 1356 s. 171 alav. 120, s. 452 alav. 15

KHO 1933 II 1 s. 169 alav. 115
KHO 1933 II 43 s. 166 alav. 109
KHO 1933 II 101 s. 389 alav. 17
KHO 1933 II 2033 s. 123 alav. 14
KHO 1933 II 2487 s. 138 alav. 28
KHO 1933 II 2903 s. 171 alav. 120, s. 505 alav. 35

KHO 1933 II 3626 s. 169 alav. 115

KHO 1934 II 330 s. 169 alav. 115
KHO 1934 II 778 s. 162 alav. 97
KHO 1934 II 784 s. 163 alav. 99
KHO 1934 II 835 s. 389 alav. 17
KHO 1934 II 987 s. 162 alav. 97
KHO 1934 II 1152 s. 127 alav. 26
KHO 1934 II 1260 s. 163 alav. 99
KHO 1934 II 1369 s. 166 alav. 109
KHO 1934 II 1370 s. 166 alav. 109
KHO 1934 II 1592 s. 162 alav. 97
KHO 1934 II 1647 s. 147 alav. 49
KHO 1934 II 1802 s. 162 alav. 97
KHO 1934 II 1861 s. 505 alav. 35

KHO 1935 II 494 s. 389 alav. 17
KHO 1935 II 740 s. 184 alav. 26
KHO 1935 II 942 s. 138 alav. 28
KHO 1935 II 1250 s. 163 alav. 99
KHO 1935 II 1370 s. 147 alav. 51
KHO 1935 II 1487 s. 138 alav. 28
KHO 1935 II 1570 s. 166 alav. 109
KHO 1935 II 1966 s. 162 alav. 97
KHO 1935 II 3429 s. 451 alav. 15
KHO 1935 II 3803 s. 166 alav. 108
KHO 1935 II 3804 s. 146 alav. 48
KHO 1935 II 4005 s. 146 alav. 48

KHO 1936 II 1188 s. 171 alav. 120
KHO 1936 II 1195 s. 185 alav. 26
KHO 1936 II 1333 s. 181 alav. 19
KHO 1936 II 1588 s. 163 alav. 99
KHO 1936 II 2589 s. 389 alav. 17
KHO 1936 II 3879 s. 163 alav. 99

KHO 1937 II 1199 s. 166 alav. 109
KHO 1937 II 2213 s. 203 alav. 39
KHO 1937 II 2352 s. 169 alav. 115
KHO 1937 II 3492 s. 168 alav. 112

KHO 1938 II 94 s. 185 alav. 26
KHO 1938 II 130 s. 146 alav. 48
KHO 1938 II 132 s. 146 alav. 48
KHO 1938 II 3696 s. 385 alav. 4
KHO 1938 II 4152 s. 166 alav. 109
KHO 1938 II 4313 s. 385 alav. 4
KHO 1938 II 4335–4339 s. 538 alav. 1

KHO 1939 II 1091 s. 146 alav. 48
KHO 1939 II 1576 s. 165 alav. 106
KHO 1939 II 1577 s. 165 alav. 106
KHO 1939 II 1578 s. 165 alav. 106
KHO 1939 II 1857 s. 146 alav. 48
KHO 1939 II 2888 s. 385 alav. 4
KHO 1939 II 2935 s. 448 alav. 8
KHO 1939 II 3927 s. 105 alav. 36, s. 539 alav. 4

KHO 1940 II 647 s. 544 alav. 14
KHO 1940 II 709 s. 171 alav 120, s. 505 alav. 35
KHO 1940 II 808 s. 544 alav. 14
KHO 30.1.1940 n:o 682 s. 163 alav. 100

KHO 1941 I 15 s. 388 alav. 16
KHO 1941 II 77 s. 166 alav.109
KHO 1941 II 87 s. 168 alav. 112
KHO 1941 II 267 s. 108 alav. 42
KHO 1941 II 287 s. 498 alav. 18
KHO 1941 II 297 s. 169 alav. 115
KHO 1941 II 482 s. 171 alav. 120, s. 539 alav. 3
KHO 18.8.1941 n:o 2175 s. 169 alav. 115

KHO 1942 I 14 s. 385 alav. 3
KHO 1942 II 24 s. 169 alav.115
KHO 1942 II 66 s. 146 alav. 48
KHO 1942 II 68 s. 108 alav. 42
KHO 1942 II 262 s. 147 alav. 51
KHO 1942 II 396 s. 541 alav. 8
KHO 1942 II 401 s. 171 alav. 120
KHO 1942 II 499 s. 186 alav. 28
KHO 1942 II 500 s. 388 alav. 16

KHO 1943 I 1 s. 542 alav. 10
KHO 1943 II 28 s. 166 alav. 109
KHO 1943 II 61 s. 146 alav. 48
KHO 1943 II 195 s. 166 alav. 109
KHO 1943 II 230 s. 167 alav. 110
KHO 1943 II 615 s. 171 alav. 120, s. 505 alav. 35
KHO 1943 II 634 s. 387 alav. 10
KHO 1943 II 696 s. 562 alav. 31
KHO 1943 II 764 s. 242 alav. 76
KHO 1943 II 797 s. 171 alav. 120, s. 505 alav. 35
KHO 1943 II 812 s. 242 alav. 76
KHO 4.2.1943 n:o 364 s. 138 alav. 28
KHO 16.6.1943 n:o 2138 s. 163 alav. 100

KHO 1944 II 96 s. 169 alav.115
KHO 1944 II 208 s. 242 alav. 76

KHO 1944 II 458 s. 163 alav. 99
KHO 1944 II 574 s. 380 alav. 5
KHO 1944 II 671 s. 166 alav. 109
KHO 1944 II 736 s. 166 alav. 109
KHO 1944 II 808 s. 542 alav. 9
KHO 4.12.1944 n:o 2596 s. 168 alav. 112

KHO 1945 II 176 s. 542 alav. 9
KHO 1945 II 232 s. 389 alav. 17
KHO 1945 II 255 s. 539 alav. 2
KHO 1945 II 314 s. 167 alav. 110
KHO 1945 II 356 s. 167 alav. 110, s. 542 alav. 9
KHO 1945 II 406 s. 281 alav. 51
KHO 1945 II 427 s. 167 alav. 110
KHO 5.3.1945 n:o 683 s. 170 alav. 117

KHO 1946 I 56 s. 385 alav. 4
KHO 1946 II 287 s. 544 alav. 14
KHO 1946 II 329 s. 138 alav. 28
KHO 1946 II 410 s. 171 alav. 120
KHO 1946 II 488 s. 168 alav. 112
KHO 1946 II 504 s. 541 alav. 8
KHO 1946 II 558 s. 539 alav. 2
KHO 1946 II 566 s. 168 alav. 112
KHO 24.4.1946 n:o 1172 s. 166 alav. 110

KHO 1947 II 295 s. 202 alav. 35
KHO 1947 II 297 s. 539 alav. 2
KHO 1947 II 385 s. 541 alav. 8
KHO 1947 II 435 s. 542 alav. 9

KHO 1948 II 10 s. 169 alav. 115
KHO 1948 II 127 s. 452 alav. 15
KHO 1948 II 131 s. 452 alav. 15
KHO 1948 II 203 s. 169 alav. 115
KHO 1948 II 225 s. 542 alav. 9
KHO 1948 II 231 s. 452 alav. 15
KHO 1948 II 233 s. 108 alav. 42
KHO 1948 II 401 s. 452 alav. 15
KHO 1948 II 454 s. 168 alav. 113
KHO 1948 II 471 s. 505 alav. 35
KHO 1948 II 547 s. 541 alav. 8

KHO 1949 I 29 s. 540 alav. 7
KHO 1949 II 194 s. 387 alav. 7
KHO 1949 II 279 s. 541 alav. 8
KHO 1949 II 347 s. 539 alav. 3
KHO 1949 II 385 s. 385 alav. 4, s. 505 alav. 37

KHO 1950 II 10 s. 542 alav. 11
KHO 1950 II 22 s. 389 alav. 17
KHO 1950 II 99 s. 185 alav. 26
KHO 1950 II 147 s. 452 alav. 15
KHO 1950 II 180 s. 505 alav. 35
KHO 1950 II 313 s. 385 alav. 4
KHO 1950 II 363 s. 387 alav. 7
KHO 1950 II 500 s. 385 alav. 4

KHO 1951 II 120 s. 389 alav. 19
KHO 1951 II 121 s. 389 alav. 19
KHO 1951 II 130 s. 387 alav. 7
KHO 1951 II 186 s. 387 alav. 7
KHO 1951 II 232 s. 386 alav. 6
KHO 1951 II 236 s. 186 alav. 28, s. 542 alav. 9
KHO 1951 II 276 s. 542 alav. 11
KHO 1951 II 277 s. 386 alav. 6
KHO 1951 II 334 s. 386 alav. 6
KHO 1951 II 359 s. 387 alav. 10
KHO 1951 II 502 s. 205 alav. 48
KHO 1951 II 514 s. 387 alav. 10
KHO 1951 II 553 s. 392 alav. 24
KHO 1951 II 610 s. 539 alav. 3
KHO 12.11.1951 n:o 5796 s. 210 alav. 67

KHO 1952 I 18 s. 386 alav. 6
KHO 1952 II 2 s. 538 alav. 1
KHO 1952 II 15 s. 386 alav. 6
KHO 1952 II 19 s. 167 alav. 111
KHO 1952 II 66 s. 387 alav. 10
KHO 1952 II 119 s. 505 alav. 35
KHO 1952 II 154 s. 386 alav. 6
KHO 1952 II 165 s. 129 alav. 31
KHO 1952 II 273 s. 386 alav. 6
KHO 1952 II 389 s. 169 alav. 114
KHO 1952 II 440 s. 389 alav. 18
KHO 1952 II 454 s. 541 alav. 8
KHO 1952 II 488 s. 387 alav. 10
KHO 1952 II 492 s. 168 alav. 112
KHO 1952 II 707 s. 386 alav. 6
KHO 1952 II 740 s. 386 alav. 6
KHO 1952 II 767 s. 539 alav. 2
KHO 1952 II 830 s. 167 alav. 111
KHO 23.9.1952 t:4402 s. 387 alav. 10

KHO 1953 II 5 s. 392 alav. 24
KHO 1953 II 138 s. 203 alav. 37
KHO 1953 II 197 s. 147 alav. 49
KHO 1953 II 276 s. 387 alav. 7
KHO 1953 II 296 s. 385 alav. 4
KHO 1953 II 314 s. 504 alav. 33

KHO 1953 II 474 s. 281 alav. 51
KHO 1953 II 581 s. 168 alav. 112
KHO 1953 II 596 s. 204 alav. 43
KHO 1953 II 607 s. 281 alav. 51
KHO 1953 II 655 s. 504 alav. 33
KHO 10.3.1953 n:o 1186 s. 182 alav. 21

KHO 1954 II 14 s. 538 alav. 1
KHO 1954 II 137 s. 502 alav. 29
KHO 1954 II 392 s. 386 alav. 6
KHO 1954 II 508 s. 387 alav. 10
KHO 1954 II 662 s. 385 alav. 5
KHO 1954 II 677 s. 385 alav. 4
KHO 1954 II 680 s. 389 alav. 18
KHO 1954 II 714 s. 108 alav. 42

KHO 1955 I 5 s. 539 alav. 2
KHO 1955 I 12 s. 387 alav. 10
KHO 1955 I 15 s. 550 alav. 6
KHO 1955 I 30 s. 387 alav. 7, s. 391 alav. 24
KHO 1955 II 4 s. 385 alav 5.
KHO 1955 II 45 s. 541 alav. 8
KHO 1955 II 52 s. 539 alav. 2
KHO 1955 II 67 s. 385 alav. 4
KHO 1955 II 85 s. 387 alav. 10
KHO 1955 II 198 s. 539 alav. 2
KHO 1955 II 263 s. 538 alav. 1, s. 540 alav. 7
KHO 1955 II 405 s. 242 alav. 76
KHO 1955 II 446 s. 498 alav. 18
KHO 1955 II 583 s. 552 alav. 9
KHO 1955 II 641 s. 498 alav. 18
KHO 1955 II 682 s. 386 alav. 6
KHO 1955 II 683 s. 186 alav. 28
KHO 1955 II 726 s. 387 alav. 10
KHO 1955 II 796 s. 538 alav. 1
KHO 17.3.1955 n:o 1461 s. 185 alav. 26
KHO 30.6.1955 n:o 3429 s. 203 alav. 39

KHO 1956 I 5 s. 541 alav. 8
KHO 1956 II 18 s. 386 alav. 6
KHO 1956 II 344 s. 168 alav. 112
KHO 1956 II 354 s. 505 alav. 35
KHO 1956 II 590 s. 163 alav. 98
KHO 1956 II 591 s. 163 alav. 98
KHO 1956 II 615 s. 167 alav. 111
KHO 1956 II 650 s. 168 alav. 112
KHO 1956 II 724 s. 539 alav. 2
KHO 1956 II 782 s. 386 alav. 6

KHO 1957 II 168 s. 203 alav. 37
KHO 1957 II 174 s. 129 alav. 31
KHO 1957 II 216 s. 386 alav. 6
KHO 1957 II 217 s. 502 alav. 28
KHO 1957 II 218 s. 388 alav. 16, s. 392 alav. 24
KHO 1957 II 249 s. 385 alav. 4
KHO 1957 II 270 s. 389 alav. 19
KHO 1957 II 274 s. 169 alav. 115

KHO 1958 I 13 s. 242 alav. 76
KHO 1958 II 62 s. 452 alav. 15
KHO 1958 II 90 s. 505 alav. 36
KHO 1958 II 172 s. 452 alav. 15
KHO 1958 II 174 s. 185 alav. 26, s. 542 alav. 9
KHO 1958 II 237 s. 238 alav. 68
KHO 1958 II 265 s. 498 alav. 18
KHO 1958 II 287 s. 385 alav. 4
KHO 1958 II 289 s. 385 alav. 4, s. 505 alav. 37
KHO 1958 II 305 s. 452 alav. 15
KHO 1958 II 358 s. 186 alav. 28, s. 542 alav. 9
KHO 1958 II 388 s. 539 alav. 3

KHO 1959 I 2–3 s. 169 alav. 114
KHO 1959 II 10 s. 168 alav. 112
KHO 1959 II 44 s. 386 alav. 6
KHO 1959 II 115 s. 539 alav. 2
KHO 1959 II 223 s. 389 alav. 19
KHO 1959 II 234 s. 385 alav. 4
KHO 1959 II 378 s. 147 alav. 49, s. 505 alav. 35
KHO 1959 II 502 s. 502 alav. 28

KHO 1960 I 1 s. 524 alav. 91
KHO 1960 II 143 s. 242 alav. 76
KHO 1960 II 177 s. 206 alav. 50
KHO 1960 II 300 s. 193 alav. 9
KHO 1960 II 310 s. 206 alav. 50
KHO 1960 II 335 s. 193 alav. 9
KHO 1960 II 383 s. 386 alav. 5
KHO 1960 II 421 s. 237 alav. 65
KHO 1960 II 430 s. 447 alav. 7
KHO 1960 II 454 s. 539 alav. 2
KHO 1960 II 473 s. 229 alav. 44
KHO 1960 II 488 s. 387 alav. 10
KHO 1960 II 524 s. 389 alav. 19
KHO 1960 II 525 s. 385 alav. 4
KHO 1960 II 627 s. 541 alav. 8
KHO 1960 II 653 s. 169 alav. 115
KHO 1960 II 707 s. 541 alav. 8
KHO 1960 II 768 s. 168 alav. 112

KHO 1961 II 37 s. 170 alav. 117

KHO 1961 II 243 s. 501 alav. 25
KHO 1961 II 327 s. 169 alav. 115
KHO 1961 II 332 s. 516 alav. 75
KHO 1961 II 426 s. 516 alav. 75
KHO 1961 II 446 s. 169 alav. 114
KHO 1961 II 449 s. 505 alav. 35
KHO 1961 II 480 s. 108 alav. 42, s. 386 alav. 5
KHO 1961 II 540 s. 207 alav. 55
KHO 1961 II 669 s. 550 alav. 6
KHO 1961 II 682 s. 385 alav. 4

KHO 1962 I 1 s. 206 alav. 52
KHO 1962 I 14 s. 389 alav. 19, s. 503 alav. 30
KHO 1962 I 17 s. 203 alav. 37
KHO 1962 II 100 s. 206 alav. 50
KHO 1962 II 244 s. 504 alav. 33
KHO 1962 II 346 s. 504 alav. 33
KHO 1962 II 393 s. 193 alav. 9
KHO 1962 II 394 s. 193 alav. 9
KHO 1962 II 417 s. 559 alav. 23
KHO 1962 II 657 s. 386 alav. 5

KHO 1963 I 14 s. 497 alav. 16
KHO 1963 II 21 s. 200 alav. 27
KHO 1963 II 123 s. 207 alav. 55
KHO 1963 II 215 s. 281 alav. 51
KHO 1963 II 255 s. 505 alav. 37
KHO 1963 II 270 s. 454 alav. 18
KHO 1963 II 283 s. 498 alav. 18
KHO 1963 II 309 s. 199 alav. 26
KHO 1963 II 364 s. 169 alav. 115
KHO 1963 II 393 s. 207 alav. 55
KHO 1963 II 407 s. 200 alav. 27, s. 500 alav. 23

KHO 1964 II 503 s. 169 alav. 115
KHO 1964 II 511 s. 206 alav. 52
KHO 1964 II 553 s. 386 alav. 5
KHO 1964 II 581 s. 562 alav. 31
KHO 1964 II 617 s. 562 alav. 31
KHO 1964 II 625 s. 240 alav. 71
KHO 1964 II 657 s. 201 alav. 30
KHO 1964 II 667 s. 498 alav. 18

KHO 1965 I 55 s. 386 alav. 5
KHO 1965 II 615 s. 500 alav. 24
KHO 1965 II 623 s. 206 alav. 51
KHO 1965 II 624 s. 207 alav. 55
KHO 1965 II 629 s. 524 alav. 91

KHO 1966 I 2 s. 387 alav. 7
KHO 1966 II 521 s. 386 alav. 5, s. 454 alav. 18
KHO 1966 II 600 s. 201 alav. 30
KHO 1966 II 612 s. 170 alav. 117
KHO 1966 II 615 s. 240 alav. 71
KHO 26.9.1966 t:4055 s. 562 alav. 31

KHO 1967 II 159 s. 268 alav. 21
KHO 1967 II 582 s. 167 alav. 110
KHO 1967 II 583 s. 169 alav. 115
KHO 1967 II 585 s. 169 alav. 114, s. 241 alav. 73
KHO 1967 II 588, s. 203 alav. 37
KHO 1967 II 594 s. 208 alav. 56
KHO 1967 II 595 s. 391 alav. 24
KHO 1967 II 596 s. 391 alav. 24, s. 452 alav. 15
KHO 1967 II 687 s. 497 alav. 15

KHO 1968 I 1 s. 268 alav. 21
KHO 1968 I 51 s. 209 alav. 62
KHO 1968 II 569 s. 203 alav. 39
KHO 1968 II 587 s. 490 alav. 6, s. 502 alav. 28

KHO 1969 II 120 s. 481 alav. 84, s. 502 alav. 28
KHO 1969 II 511 s. 431 alav. 65
KHO 1969 II 518 s. 237 alav. 65
KHO 1969 II 533 s. 133 alav. 15
KHO 1969 II 536 s. 228 alav. 42
KHO 1969 II 570 s. 242 alav. 76
KHO 1969 II 582 s. 238 alav. 68
KHO 19.8.1969 t:4119 s. 431 alav. 65

KHO 1970 II 128 s. 268 alav. 21
KHO 1970 II 568 s. 386 alav. 5
KHO 1970 II 580 s. 206 alav. 50
KHO 1970 II 582 s. 431 alav. 62
KHO 1970 II 610 s. 430 alav. 59
KHO 23.2.1970 t:936 s. 430 alav. 60
KHO 17.6.1970 t:3160 s. 505 alav. 37
KHO 2.9.1970 t:3849 s. 431 alav. 64
KHO 23.10.1970 t:4889 s. 431 alav. 64

KHO 1971 I 2 s. 391 alav. 24, s. 454 alav. 18
KHO 1971 II 115 s. 453 alav. 17
KHO 1971 II 522 s. 223 alav. 32
KHO 1971 II 532 s. 431 alav. 63
KHO 1971 II 533 s. 430 alav. 59
KHO 1971 II 550 s. 498 alav. 18
KHO 1971 II 578 s. 199 alav. 26
KHO 1971 II 582 s. 431 alav. 62

KHO 1972 II 40 s. 530 alav. 102

KHO 1972 II 516 s. 203 alav. 39
KHO 1972 II 558 s. 553 alav. 13
KHO 1972 II 567 s. 391 alav. 24, s. 452 alav. 15, s. 499 alav. 18

KHO 1973 II 560 s. 199 alav. 26
KHO 1973 II 581 s. 167 alav. 111
KHO 1973 II 582 s. 207 alav. 55
KHO 1973 II 583 s. 539 alav. 3, s. 541 alav. 8
KHO 1973 II 584 s. 541 alav. 8
KHO 1973 II 585 s. 263
KHO 1973 II 587 s. 505 alav. 37
KHO 1973 II 589 s. 369 alav. 4
KHO 1973 II 590 s. 515 alav. 73
KHO 1973 II 592 s. 497 alav. 15
KHO 1973 II 610 s. 539 alav. 3
KHO 26.2.1973 t:786 s. 551 alav. 8
KHO 3.4.1973 t:1401 s. 200 alav. 27
KHO 4.6.1973 t:2429 s. 369 alav. 4
KHO 20.12.1973 t:5122 s. 202 alav. 36

KHO 1974 II 102 s. 268 alav. 21
KHO 1974 II 514 s. 160 alav. 92
KHO 1974 II 549 s. 524 alav. 90
KHO 1974 II 576 s. 240 alav. 71
KHO 1974 II 578 s. 202 alav. 36, s. 243 alav. 79, s. 524 alav. 90
KHO 1974 II 598 s. 322 alav. 28
KHO 14.5.1974 t:2111 s. 369 alav. 4
KHO 22.10.1974 t:4057 s. 513 alav. 64

KHO 1975 II 43 s. 452 alav. 15
KHO 1975 II 565 s. 169 alav. 115
KHO 24.2.1975 t:840 s. 516 alav. 75
KHO 6.5.1975 t:1828 s. 498 alav. 18
KHO 26.5.1975 t:2150 s. 431 alav. 64
KHO 10.6.1975 t:2409 s. 202 alav. 36
KHO 16.6.1975 t:2513 s. 516 alav. 76
KHO 9.7.1975 t:2716 s. 516 alav. 76
KHO 9.12.1975 t:4828 s. 369 alav. 4

KHO 1976 II 67 s. 552 alav. 9
KHO 1976 II 543 s. 559 alav. 24
KHO 12.7.1976 t:2711 s. 516 alav. 75
KHO 13.7.1976 t:2713 s. 304 alav. 18

KHO 1977 II 26 s. 481 alav. 84, s. 502 alav. 28
KHO 1977 II 40 s. 281 alav. 51
KHO 1977 II 594 s. 244 alav. 82
KHO 1977 II 596 s. 498 alav. 18
KHO 1977 II 619 s. 383 alav. 19, s. 481 alav. 84

KHO 1978 I 1 s. 162 alav. 95, s. 465 alav. 44
KHO 1978 II 606 s. 199 alav. 26
KHO 10.5.1978 t:2183 s. 502 alav. 28

KHO 1979 I 1 s. 447 alav. 7
KHO 1979 II 29 s. 391 alav. 24, s. 449 alav. 10
KHO 1979 II 88 s. 391 alav. 24
KHO 1979 II 90 s. 391 alav. 24, s. 449 alav. 10
KHO 1979 II 100 s. 472 alav. 67
KHO 1979 II 163 s. 229 alav. 44
KHO 1979 II 164 s. 229 alav. 44
KHO 1979 II 165 s. 229 alav. 44
KHO 1979 II 557 s. 514 alav. 69
KHO 1979 II 606 s. 169 alav. 115
KHO 1979 II 607 s. 238 alav. 68
KHO 1979 II 611 s. 168 alav.112
KHO 1979 II 614 s. 199 alav. 26
KHO 1979 II 616 s. 502 alav. 28
KHO 1979 II 630 s. 522 alav. 87
KHO 24.1.1979 t:347 s. 502 alav. 29
KHO 23.4.1979 t:1866 s. 431 alav. 62
KHO 13.11.1979 t:4707 s. 167 alav. 111

KHO 1980 II 511 s. 237 alav. 65
KHO 1980 II 512 s. 237 alav. 65
KHO 1980 II 574 s. 391 alav. 24, s. 452 alav. 15
KHO 1980 II 600 s. 502 alav. 28
KHO 1980 II 621 s. 502 alav. 28
KHO 27.2.1980 t:1103 s. 244 alav. 82
KHO 14.5.1980 t:2519 s. 497 alav. 15

KHO 1981 II 36 s. 383 alav. 19, s. 481 alav. 84, s. 502 alav. 28
KHO 1981 II 120 a s. 259 alav. 122
KHO 1981 II 592 s. 464 alav. 42
KHO 1981 II 595 s. 502 alav. 28

KHO 1982 II 117 s. 229 alav. 44
KHO 1982 II 569 s. 501 alav. 25
KHO 1982 II 570 s. 505 alav. 35
KHO 7.4.1982 t:1419 s. 552 alav. 11, s. 553 alav. 13
KHO 28.5.1982 t:2476 s. 369 alav. 4

KHO 1983 II 12 s. 229 alav. 44
KHO 1983 II 15 s. 230 alav. 46
KHO 1983 II 553 s. 167 alav. 110
KHO 1983 II 578 s. 452 alav. 15

KHO 1983 II 592 s. 169 alav. 115
KHO 1983 II 594 s. 241 alav. 74

KHO 1984 I 56 s. 544 alav. 14, s. 546 alav. 23
KHO 1984 II 73 s. 284 alav. 58
KHO 1984 II 122 s. 267 alav. 17
KHO 1984 II 546 s. 504 alav. 33
KHO 1984 II 615 s. 240 alav. 71
KHO 1984 II 618 s. 242 alav. 78
KHO 1984 II 619 s. 515 alav. 73

KHO 1985 I 2 s. 475 alav. 73
KHO 1985 I 55 s. 237 alav. 66
KHO 1985 II 22 s. 259 alav. 122
KHO 1985 II 512 s. 321 alav. 27
KHO 1985 II 519 s. 224 alav. 33
KHO 1985 II 607 s. 223 alav. 32
KHO 1985 II 615 s. 322 alav. 28

KHO 1986 II 5 s. 475 alav. 73
KHO 1986 II 10 s. 229 alav. 44
KHO 1986 II 11 s. 229 alav. 44
KHO 1986 II 12 s. 229 alav. 44
KHO 1986 II 13 s. 229 alav. 44
KHO 1986 II 81 s. 274 alav. 36
KHO 1986 II 535 s. 302 alav.15
KHO 1986 II 561 s. 452 alav. 15
KHO 1986 II 577 s. 234 alav. 55
KHO 1986 II 578 s. 234 alav. 55
KHO 1986 II 579 s. 386 alav. 5, s. 457 alav. 23
KHO 1986 II 580 s. 170 alav. 115
KHO 14.1.1986 t:121 s. 430 alav. 59
KHO 5.5.1986 t:1628 s. 170 alav. 115
KHO 3.6.1986 t:2226 s. 240 alav. 71
KHO 23.6.1986 t:2565 s. 369 alav. 4
KHO 24.6.1986 t:2596 s. 546 alav. 22
KHO 21.8.1986 t:3075 s. 258 alav. 120

KHO 1987 A 73 s. 281 alav. 52
KHO 1987 B 553 s. 320 alav. 24
KHO 1987 B 583 s. 452 alav. 15, s. 515 alav. 73
KHO 1987 B 600 s. 237 alav. 65
KHO 1987 B 601 s. 237 alav. 65
KHO 1987 B 606 s. 431 alav. 65

KHO 1988 B 573 s. 387 alav. 7
KHO 1988 B 596 s. 284 alav. 58
KHO 9.3.1988 t:905 s. 446 alav. 6
KHO 13.10.1988 t:4070 s. 281 alav. 52
KHO 30.12.1988 t:5399 s. 546 alav. 20

KHO 1989 A 5 s. 229 alav. 44
KHO 1989 A 8 s. 259 alav. 122
KHO 1989 B 549 s. 237 alav. 66
KHO 1989 B 553 s. 199 alav. 26
KHO 1989 B 555 s. 207 alav. 55, s. 247 alav. 91
KHO 1989 B 556 s. 515 alav. 73
KHO 16.11.1989 t:4163 s. 302 alav. 15

KHO 1990 A 82 s. 529 alav. 101
KHO 1990 B 563 s. 299 alav. 8
KHO 19.4.1990 t:1311 s. 499 alav. 18
KHO 28.6.1990 t:2182 s. 529 alav. 101
KHO 2.11.1990 t:3765 s. 302 alav. 15
KHO 28.11.1990 t:4218 s. 369 alav. 4
KHO 21.12.1990 t:4587 s. 305 alav.18

KHO 1991 A 11 s. 230 alav. 45
KHO 1991 B 553 s. 498 alav. 18
KHO 1991 B 554 s. 206 alav 51

KHO 1992 A 19 s. 386 alav. 6
KHO 13.1.1992 t:44 s. 474 alav. 71
KHO 17.1.1992 t:138 s. 305 alav. 18
KHO 19.8.1992 t:2814 s. 200 alav. 27

KHO 1993 B 504 s. 234 alav. 55
KHO 1993 B 529 s. 320 alav. 24
KHO 11.5.1993 t:1808 s. 430 alav. 59
KHO 24.9.1993 t:3556 s. 497 alav. 15
KHO 24.9.1993 t:3561 s. 234 alav. 55

KHO 29.4.1994 t:1847 s. 234 alav. 55
KHO 21.6.1994 t:2914 s. 452 alav. 15
KHO 15.8.1994 t:3397 s. 525 alav. 93

KHO 1995 A 36 s. 524 alav. 92
KHO 1995 B 533 s. 320 alav. 24
KHO 1995 B 535 s. 505 alav. 37
KHO 23.2.1995 t:479 s. 528 alav. 97
KHO 30.8.1995 t:3245 s. 320 alav. 24

KHO 1996 A 9 s. 471 alav. 63
KHO 1996 B 536 s. 323 alav. 29
KHO 1996 B 537 s. 332 alav. 46
KHO 1996 B 540 s. 506 alav. 37
KHO 1996 B 541 s. 449 alav. 10
KHO 1996 B 577 s. 564 alav. 6
KHO 12.3.1996 t:725 s. 267 alav. 16
KHO 24.5.1996 t:1644 s. 560 alav. 25
KHO 27.5.1996 t:1677 s. 523 alav. 89

KHO 26.8.1996 t:2557 s. 453 alav. 17
KHO 30.10.1996 t:3392 s. 502 alav. 29

KHO 11.8.1997 t:1795 s. 439 alav. 89
KHO 12.9.1997 t:2216 s. 316 alav. 15
KHO 6.11.1997 t:2826 s. 321 alav. 26
KHO 14.11.1997 t:2888 s. 502 alav. 28

KHO 1998:14 s. 230 alav. 46
KHO 1998:22 s. 255 alav. 112, s. 436 alav. 82, s. 544 alav. 14, s. 546 alav. 23
KHO 1998:52 s. 323 alav. 29 ja 30
KHO 1998:73 s. 303 alav. 15
KHO 18.3.1998 t:464 s. 514 alav. 69
KHO 1.4.1998 t:565 s. 270 alav. 25
KHO 9.6.1998 t:1103 s. 539 alav. 2
KHO 18.9.1998 t:1922 s. 322 alav. 28
KHO 20.10.1998 t:2238 s. 322 alav. 28
KHO 21.10.1998 t:2266 s. 523 alav. 89

KHO 1999:47 s. 556 alav. 19
KHO 18.3.1999 t:475 s. 55 alav. 24
KHO 21.4.1999 t:868 s. 284 alav. 58
KHO 5.11.1999 t:2972 s. 525 alav. 92, s. 557 alav. 21
KHO 17.12.1999 t:4169 s. 322 alav. 28
KHO 27.12.1999 t:4219 s. 304 alav. 17

KHO 13.1.2000 t:37 (vuosik) s. 320 alav. 24
KHO 1.3.2000 t:404 (vuosik) s. 322 alav. 28
KHO 21.11.2000 t:3007 s. 458 alav. 26

III Lääninoikeudet ja hallinto-oikeudet
Uudenmaan LO 7.8.1986 t:916/III s. 269 alav. 22
Kuopion LO 9.3.1990 t:127/I s. 452 alav. 15
Lapin LO 16.10.1991 t:1186 s. 274 alav. 33
Keski-Suomen LO 7.4.1995 t:254 s. 546 alav. 21
Kuopion LO 9.1.1996 t:18 s. 560 alav. 25
Pohjois-Karjalan LO 12.3.1996 t:130 s. 283 alav. 55, s. 500 alav. 23
Kuopion LO 6.8.1996 t:844 s. 322 alav. 28
Vaasan LO 21.11.1996 t:296/3 s. 525 alav. 94
Uudenmaan LO 29.5.1997 t:610/6 s. 523 alav. 89
Kuopion LO 19.6.1997 t:691 s. 525 alav. 93
Keski-Suomen LO 13.8.1997 t:479 s. 522 alav. 88
Pohjois-Karjalan LO 13.8.1997 t:458 s. 550 alav. 6
Keski-Suomen LO 12.9.1997 t:573 s. 524 alav. 92
Keski-Suomen LO 18.9.1997 t:585 s. 523 alav. 90
Uudenmaan LO 16.1.1998 t:9/1 s. 526 alav. 94
Turun ja Porin LO 24.3.1998 t:102/2 s. 525 alav. 93
Vaasan LO 12.6.1998 t:170/III s. 524 alav. 91
Kymen LO 22.10.1998 t:541 s. 474 alav. 71
Hämeenlinnan HaO 10.11.1999 t:99/1004/2 s. 512 alav. 60
Kouvolan HaO 21.2.2000 t:111 s. 452 alav. 15

IV Regeringsrätten
RÅ 1912 ref 97 s. 133 alav. 15
RÅ 1927 ref 9 s. 138 alav. 29
RÅ 1935 ref 35 s. 139 alav. 29
RÅ 1974 ref 29 s. 269 alav. 22
RÅ 1985 ref 2:20 s. 556 alav. 20
RÅ 1986 ref 34 s. 556 alav. 20
RÅ 1986 ref 114 s. 556 alav. 20
RÅ 1987 not 827 s. 557 alav. 21
RÅ 1992 ref 49 s. 525 alav. 92

V Korkein oikeus
KKO 1967 II 69 s. 198 alav. 22
KKO 1980 II 107 s. 500 alav. 24
KKO 1981 II 14 s. 383 alav. 18
KKO 1989:6 s. 260 alav. 126
KKO 1992:140 s. 502 alav. 28
KKO 1993:89 s. 479 alav. 81, s. 502 alav. 28
KKO 1995:185 s. 559 alav. 23
KKO 1996:80 s. 559 alav. 23
KKO 1996:81 s. 559 alav. 23
KKO 1997:26 s. 529 alav. 100
KKO 1997:69 s. 559 alav. 24
KKO 1997:102 s. 559 alav. 24
KKO 1998:100 s. 559 alav. 24
KKO 1999:24 s. 479 alav. 81
KKO 1999:63 s. 506 alav. 38

VI Euroopan ihmisoikeustuomioistuin
Delcourt, 17.1.1970, A 11 s. 463 alav. 38
Bönisch, 6.5.1985, A 92 s. 463 alav. 38
Helmers, Andersson ja Fejde, 29.10.1991, A 212 -A, B ja C s. 489 alav. 3
Borgers, 30.10.1991, A 214 -B s. 463 alav. 38
Ruiz-Mateos 23.6.1993, A 262 s. 463 alav. 39
Schuler-Zgraggen, 24.6.1993, A 263 s. 490 alav. 4
Bendenoun, 24.2.1994, A 284 s. 463 alav. 38
Schouten ja Meldrum, 9.12.1994, A 304 s. 463 alav. 38

McMichael 24.2.1995, A 307 -B s. 463 alav. 39
Fischer, 26.4.1995, A 312 s. 490 alav. 4
Kerojärvi 19.7.1995, A 322 s. 463 alav. 39
Vermeulen, Frans, 20.2.1996, 1996:224 s. 463 alav. 38

VII Euroopan yhteisöjen tuomioistuin

146/73 Rheinmühlen-Düsseldorf v. Einfuhr- und Vorratsstelle für Getreide und Futtermittel [1974] E.C.R. 139. s. 566 alav. 13
104/75 Adriaan de Peijper, Managing Director of Centrafarm BV [1976] E.C.R. 613. s. 567 alav. 17
33/76 Rewe-Zentralfinanz eG et Rewe-Zentral AG v. Landwirtschaftskammer für das Saarland [1976] E.C.R. 1989. s. 567 alav. 20, s. 568 alav. 22
45/76 Comet BV v. Produktschap voor Siergewassen [1976] E.C.R. 2043. s. 567 alav. 20
70/77 Simmenthal SpA v. Amministrazione delle Finanze dello Stato [1978] E.C.R. 1453. s. 572 alav. 32
104/77 Wolfgang Oehlschläger v. Hauptzollamt Emmerich [1978] E.C.R. 791. s. 571 alav. 30
106/77 Amministrazione delle Finanze dello Stato v. Simmenthal SpA [1978] E.C.R. 629. s. 567 alav. 19
36/79 Denkavit Futtermittel GmbH v. Finanzamt Warendorf [1979] E.C.R 3439. s. 571 alav. 30
36 ja 71/80 Irish Creamery Milk Suppliers Association and others v. Government of Ireland and others [1981] E.C.R. 735. s. 572, 573
126/80 Maria Salonia v. Giorgio Poidomani and Franca Baglieri, nee Giglio [1981] E.C.R. 1563. s. 569 alav. 27
17/81 Pabst & Richarz v. Hauptzollamt Oldenburg [1982] E.C.R. 1331. s. 571 alav. 30
283/81 Srl CILFIT and Lanificio di Gavardo SpA v. Ministry of Health [1982] E.C.R. 3415. s. 565 alav. 9, s. 569 alav. 27
322/81 NV Nederlandsche Banden Industrie Michelin v. Commission of the European Communities, [1983] E.C.R. 3461. s. 469 alav. 61
199/82 Amministrazione delle Finanze dello Stato v. SpA San Giorgio, [1983] E.C.R. 3595. s. 567 alav. 17
278/82 Rewe-Handelsgesellschaft Nord mbH and Rewe-Markt Herbert Kureit v. Hauptzollämter Flensburg, Itzehoe and Lübeck-West [1984] E.C.R. 721. s. 571 alav. 30
60-61/84 Cinetheque SA and Others v. Federation nationale des cinemas francais [1985] E.C.R. 2605. s. 564 alav. 6
314/85 Foto-Frost v. Hauptzollamt Lübeck-Ost [1987] E.C.R. 4199. s. 565 alav. 12
14/86 Pretore di Salo v. Persons unknown [1987] E.C.R. 2545. s. 573 alav. 34
222/86 Unectef v. Georges Heylens and others [1987] E.C.R. 4097. s. 567 alav. 18
C-213/89 The Queen v. Secretary of State for Transport, ex parte: Factortame Ltd and Others [1990] I E.C.R. 2433. s. 568 alav. 24
C-260/89 Elliniki Radiophonia Tileorassi AE [1991] I E.C.R. 2925. s. 564 alav. 6
C-87-89/90 A. Verholen and others v. Sociale Verzekeringsbank Amsterdam [1991] I E.C.R. 3757. s. 569 alav. 26
C-269/90 Technische Universität München v. Hauptzollamt München-Mitte [1991] I E.C.R. 5469. s. 273 alav. 32
C-320-322/90 Telemarsicabruzzo SpA v. Circostel [1993] I E.C.R. 393. s. 574 alav. 36
C-83/91 Wienand Meilicke v. ADV/ORGA F.A. Meyer AG [1992] I E.C.R. 4871. s. 573 alav. 33, s. 574 alav. 36
C-24/92 Pierre Corbiau v. Administration des Contributions [1993] I E.C.R 1277. s. 565 alav. 10
C-37/92, rikosoikeudenkäynti, vastaajina Jose Vanacker ja Andre Lesage [1993] I E.C.R. 4947. s. 564 alav. 6
C-30/93 AC-ATEL Electronics Vertriebs GmbH v. Hauptzollamt München-Mitte [1994] I E.C.R. 2305. s. 571 alav. 30
C-312/93 Peterbroeck, Van Campenhout & Cie SCS v. Belgian State [1995] I E.C.R. 4599. s. 568 alav. 21, s. 569
C-316/93 Nicole Vanetveld v. Le Foyer SA [1994] I E.C.R. 763. s. 573 alav. 34
C-415/93 Bosman [1995] I E.C.R. 4921. s. 572 alav. 31, s. 573 alav. 34
C-430 ja 431/93 Jeroen van Schijndel and Johannes Nicolaas Cornelis van Vee v. Stichting Pensioenfonds voor Fysiotherapeuten [1995] I E.C.R 4705. s. 567 alav. 17, s. 568 alav. 21, s. 569, 570
C-39/94 Syndicat francais de l'Express international (SFEI) and others v. La Poste and others [1996] I E.C.R. 3547. s. 566 alav. 16
C-167/94, rikosoikeudenkäynti, vastaajina Juan

Carlos Grau Gomis ym., [1995] I E.C.R. 1023. s. 572 alav. 32, s. 574 alav. 36
C-72/95 Aannemersbedrijf P.K. Kraaijeveld BV e.a. v. Gedeputeerde Staten van Zuid-Holland [1996] I E.C.R. 5403. s. 569 alav. 26
C-144/95, rikosoikeudenkäynti, vastaajana Jean-Louis Maurin [1996] I E.C.R. 2909. s. 566 alav. 16
C-149/95 Comission of the European Communities v. Atlantic Container Line AB and others [1995] I E.C.R. 2165. s. 568
C-250/95 Futura Participations SA and Singer v. Administration des contributions [1997] I E.C.R. 2471. s. 564 alav. 7
C-352/95 Pytheron International SA v. Jean Bourdon [1997] I E.C.R. 1729. s. 571 alav. 30
C-67/96 Albany International BV v. Stichting Bedrijfspensioenfonds Textielindustrie [1999] E.C.R. s. 571 alav. 30
C-87/97 Consorzio per la Tutela del Formaggio Gorgonzola v. Käserei Champignon Hofmeister GmbH & Co KG and Eduard Bracharz GmbH [1999] E.C.R. s. 571 alav. 29

VIII EFTA:n tuomioistuin

16.12.1994 Ravintoloitsijain Liiton Kustannus Oy Restamark, E-1/94 s. 563 alav. 3

Asiahakemisto

abstraktinen teoria s. 565
acte clair s. 565
acte éclairé s. 565
Ahvenanmaan hallintotuomioistuin s. 371–373, 444
alkuperäistodennäköisyys s. 510
Amsterdamin sopimus s. 563
arvioverotus s. 105, 106, 136, 137, 146, 161, 162, 198, 200, 329, 539 alav. 3, 544
– ks. myös vertailuarvio
asiakirjan ja esineen esittäminen s. 486, 487
asiakirjojen täydentäminen s. 268, 269
– ks. myös valituksen täydentäminen
asiamies s. 29, 50, 103, 133, 267, 447, 448
asianosaiselle asetettava määräaika s. 269, 280, 323, 324, 327, 328, 364, 453, 472
asianosaistoimintoisuus s. 3 alav. 2, s. 4 alav. 7
asiantuntija s. 83, 145, 279, 300, 358, 364–366, 373, 410, 423, 426, 427, 444 alav 2, 477, 478, 484, 485, 572 alav. 31
asiaprosessi s. 452 alav. 15
asiavirheen korjaaminen s. 256, 283, 284
ATK s. 221, 228 alav 43, 231, 250 alav 97, 285, 298, 299, 328 alav 38, 332 alav 46, 457 alav. 23, 478
avustaja s. 267, 447, 448

comment on -vaatimus s. 469

direct effect s. 563

edunvalvoja s. 272, 471, 472
eduskunnan oikeusasiamies s. 561, 562
EFTAN tuomioistuin s. 563
equality of arms -vaatimus s. 463
erityiset verotusmuodot s. 199 ss., 303, 304, 329 ss., 502 alav. 28, 515, 516
esittelymuistio s. 356, 397, 404, 405, 421, 474, 475
esteellisyys s. 54, 257, 501, 558–560

fair trial
– ks. oikeudenmukainen oikeudenkäynti

hallintokantelu s. 560–562
hallinto-oikeus s. 372 ss., 444
hallintoriita-asia s. 355 alav 10, 361, 368, 369, 436, 444, 488, 531
harkintavallan rajoitusperiaatteet s. 465 ss.
harkintaverotus s. 56, 59, 60, 68, 121, 127, 146, 200, 201, 217, 234–236
heikko kaksiasianosaissuhde s. 455
hyvä hallintotapa s. 476

ilmoitusvelvollisuus s. 29 ss., 39, 41, 59, 60, 72, 73, 77 ss., 81 ss., 89, 90, 99 ss., 111 ss., 115, 132, 133, 135, 160 ss., 186, 196 ss., 226 ss., 297 ss.
in dubio contra fiscum s. 30, 57, 64, 110, 132, 405 alav. 43, 518, 519

julkisuus s. 259–261, 271, 473–475, 478 alav. 79
jura novit curia s. 512
jälkiverotus s. 79, 84, 85, 100, 107, 108, 137, 138, 146, 147, 168–170, 186, 202, 203, 238, 241, 305, 306, 332

kamarioikeus s. 43 alav. 64, 85 alav 55, 310 alav. 1, 379, 428 alav. 53
kansainvälinen peitelty voitonsiirto s. 303
kansallisten oikeudenkäyntimenettelyjen autonomisuus s. 566
kanteen muuttaminen s. 391 alav. 24, 450, 451
katselmus s. 125, 204, 216, 277, 317, 341, 364–366, 373, 374, 400, 425–427, 444 alav 2, 485, 486, 547, 572 alav. 31
kaupunginvaltuusto ja kunnanvaltuusto s. 177, 178, 181
kenraalikuvernööri s. 395 ss.
kirjanpitovelvollisuus s. 45, 134, 151, 161
knowledge of -vaatimus s. 469
kohtuusperiaate s. 467
konkreettinen teoria s. 565
Konserniverokeskus s. 296, 312, 313
korkein hallinto-oikeus s. 92 alav 88, 114, 123, 124, 140, 172, 179, 180, 182, 209, 358, 415 ss., 444, 540, 546

kruununedusmies s. 29, 39
kunnallisvalitus s. 52, 53, s. 452 alav. 16, 497 alav. 16, 499 alav. 22
kunnanasiamies s. 124, 194, 195, 206, 207, 257, 258
kuntakokous s. 50, 51, 54, 55, 61, 62, 98
kuulemisvelvollisuus s. 52, 53, 59, 136, 138-140, 153, 166, 178, 186, 188, 200, 201, 207, 215, 233–239, 241, 243, 246, 270 ss., 301–303, 323, 324, 327, 328, 342, 366, 397, 433, 438, 469 ss., 502, 540, 542, 551, 552, 570, 571
– ks. myös vastine- ja lausuntomenettely
kuvernööri s. 29 ss., 51, 90 ss., 100, 178, 339 ss., 537, 538, 548
käsittelyperiaate s. 3, 4, 380

laillisuusperiaate s. 464, 465, 497
lainvoima s. 12
lakitieteen kandidaatin tutkinto 343 alav 22, 418 alav. 9
lievimmän lopputuloksen sääntö s. 519
luottamuksensuoja s. 168, 170, 320–323, 468
länsrätt s. 428 alav. 53
lääninasessori s. 355, 356, 362 ss., 369, 549
lääninkamreeri s. 35 alav 28, 342 ss., 355, 356
lääninneuvos s. 348, 349, 355, 356, 362, 363, 369, 370
lääninoikeudensihteeri s. 362 ss., 369, 370
lääninoikeudentuomari s. 369, 370
lääninoikeus s. 208, 209, 353 ss.
lääninsihteeri s. 342 ss., 355, 363 ss.
lääninverolautakunta s. 123 ss., 160, 164, 195, 196, 223 ss., 249, 251
lääninverovirasto s. 220, 221, 295, 310

maaherra s. 111, 120, 127, 179, 180, 339 ss., 379
maaherran asiamies s. 131, 132, 139, 146, 151
Maastrichtin sopimus s. 563
maksuton oikeudenkäynti s. 554 ss.
maksuunpanon oikaisu s. 240, 241, 247 ss., 256, 306
manttaalimaksu s. 236
materiaalinen asianosainen s. 470, 473, 494, 522
materiaalinen prosessinjohto s. 4 alav. 6
muotosidonnaisuuden periaate s. 464, 465
muutoksenhaku vastapuolen eduksi s. 50, 207, 542
myöntäminen s. 54, 55, 464, 512
määräprosessi s. 452 alav. 15
määräämisperiaate s. 2–4

ne bis in idem -periaate s. 12 alav. 27
neuvontavelvollisuus s. 103, 112, 133, 221, 264, 266, 269, 325, 327, 328, 392, 393, 453, 457, 503, 557
näyttökynnys s. 199, 326, 329, 508–510, 518, 545, 550

objektivero s. 26
objektiviteettiperiaate s. 466
oikeudenkäyntikulut s. 46, 51, 52, 55, 126, 180, 210, 211, 279, 307, 380, 381, 522 ss., 566 alav 14
oikeudenmukainen oikeudenkäynti s. 373, 422, 456, 461–463, 480, 488, 520
oikeudenmukaisuusperiaate s. 17, 164, 184, 198, 301, 314, 319, 328, 461–463
oikeussuojavaade s. 9
oikeustosiseikka s. 449
oikeusturvakeinojen tehokkuus s. 567, 568
oikeusvoima s. 12, 171, 505
optimointikäsky s. 20, 21 alav. 42, 492

palauttaminen s. 33, 53 ss., 86, 104, 141, 148, 153, 166, 208, 385, 499 ss., 559, 560
palveluperiaate s. 266, 299, 476
parhaan todistusaineiston periaate s. 467, 468
peitelty osingonjako s. 151, 163, 185, 199, 329–331
perusoikeusmyönteinen laintulkinta s. 461, 462, 466 alav. 48, 474
perustelut s. 37–38, 61, 240, 247, 254–256, 280 ss., 312, 313, 326–328, 342, 356, 357, 366, 397, 520–522, 529, 550, 553, 567, 573
perustevalitus s. 105, 180, 202, 248, 255, 263, 384, 392, 432, 436 alav. 82, 444, 537 ss., 548
perätön lausuma s. 211, 259
pitäjänkokous s. 28, 48
prekluusio s. 479
primacy s. 563
prokuraattori s. 396 ss., 418, 419 alav 14
prosessinedellytykset s. 171, 385, 450, 451, 498, 501
– ks. myös päätöksen valituskelpoisuus ja valitusoikeus
prosessiosoite s. 450, 472 alav 68
puolueettomuusperiaate s. 17, 29, 31, 67, 164, 184, 198, 301, 313, 314, 319, 328, 339, 357, 363, 466, 467

puolustuksen oikeudet s. 469 alav 61
pyrkiminen aineelliseen totuuteen s. 207, 264, 265, 326, 328, 464
päätöksen valituskelpoisuus s. 385, 445, 565, 566
pöytäkirja s. 29, 30, 58, 92, 106, 108, 110, 132, 138, 140, 194, 254, 255, 279, 316, 343, 345, 349, 356, 358, 366, 397, 399, 401, 404, 421, 496

raastuvankokous s. 64, 98
reformatio in pejus s. 86, 171, 464, 505
reformatio in melius s. 497

selvittämätön omaisuuden lisäys s. 151, 166, 185, 186
senaatti s. 55, 92, 100, 178, 395 ss., 538
seurannaismuutos s. 242, 243, 305, 307, 505
siirtäminen s. 250, 257, 453, 454
sivullisen erityinen ja yleinen tiedonantovelvollisuus s. 300, 301
sopimusmenettely s. 223–225
sosiaalinen vähennys s. 58, 59, 67 alav 62, 75, 89, 99, 111, 115, 128, 129, 184, 263
suhteellisuusperiaate s. 467
suostuntaverokomitea s. 28 ss.
suullinen käsittely s. 35, 51, 62, 78, 94, 172, 204, 207, 210, 246, 267, 275 ss., 317, 341, 344, 349, 358, 364–366, 373, 374, 398 alav. 18, 420, 423, 425–427, 444 alav 2, 458, 462, 463, 479 ss., 488 ss., 547, 572
– ks. myös asiantuntija, katselmus, todistajan kuuleminen ja totuusvakuutus,
syy-yhteys s. 167 ss., 320, 464
syyttämismenetelmä s. 3 alav. 3

tahdonilmaisu s. 31, 160, 184
takaisinosoitus s. 202, 242
takseeraus- tai taksoituslautakunta s. 55, 57, 58, 64, 67, 68, 75 ss., 99, 178, 182, 183
tappion vahvistaminen s. 251, 304, 328
tarkastusasiamies s. 172, 198, 208, 363, 364
tarkastuskomitea s. 31 ss.
tarkastuslautakunta s. 67, 68, 100, 107, 139, 140, 145, 151, 152, 158, 159, 171, 172, 540, 548, 549
tarkoitussidonnaisuuden periaate s. 468, 469
tiedoksianto s. 52, 207, 215, 244, 280, 285 alav 60, 303, 333, 365, 453, 472, 483
todistajan kuuleminen s. 54, 78, 83, 173, 210, 277–279, 317, 341, 344, 349, 358, 364–366, 420, 423, 426, 427, 444 alav 2, 458, 480 ss., 490, 572 alav. 31
todistustaakka s. 60, 61, 88, 89, 120, 121, 133, 136, 138, 150, 160, 161, 184–186, 198, 199, 234, 236, 237, 244, 274, 324–326, 331, 381, 382, 412, 413, 487, 506 ss., 538, 541, 545 alav. 18
todistusteema s. 11
todistustosiseikka s. 449
toimituskunnat s. 397 ss.
toissijaisuusperiaate s. 475
totuusvakuutus s. 277, 278, 358, 365, 423, 483, 490
tuottovero s. 26
tutkijalautakunta s. 55, 61, 62, 64 ss., 75 ss., 100, 107, 123 ss., 178, 180–182, 205-208, 225, 226, 246, 249, 252, 255, 265 alav 14, 538, 544
– ks. myös veromuistutus
tutkimatta jättäminen s. 347, 386, 387, 391, 409, 432, 471, 498, 574
tutkintaperiaate s. 3–5, 380, 420
täytäntöönpanon kieltäminen ja keskeyttäminen s. 548 ss., 568

ulkomaalaisesta riippuvainen liike s. 150, 162, 163, 165, 201, 233, 234

vahingonkorvaus s. 561
valituksen sisältö s. 385–387, 390, 449
valituksen täydentäminen s. 390, 391, 452, 453
valituslupa s. 427 ss., 450, 471, 546
valituslupahakemus s. 432, 438, 450
valitusoikeuden menetys s. 41–42, 78, 81, 82, 99, 105, 112, 113, 134, 135, 147, 148, 162, 200
valitusoikeus s. 31, 51, 55, 68, 76, 77, 85, 92, 100, 113, 114, 120, 139, 140, 155, 170, 172, 178–180, 204–207, 209, 218, 251, 306, 311, 384, 385, 537–540, 543, 546, 553, 554, 562
valitusosoitus s. 153, 173, 202, 283, 345, 388, 389, 432, 438, 445-447, 450
valtionasiamies s. 151, 159, 164, 194, 195, 206, 207, 257, 258
valtioneuvoston oikeuskansleri s. 419 alav. 14, 561, 562
vapaa todisteiden harkinta s. 83, 279, 342, 382, s. 449 alav 10, 498
vapaa todistelu s. 279, 382 alav. 15, 498

vastaavuusperiaate s. 567
vastine- ja lausuntomenettely s. 32, 34, 52, 78, 90, 112, 139, 140, 153, 173, 178, 182, 209, 216, 248, 249, 344, 348, 349, 357, 358, 364, 402–404, 408, 438, 475, 477, 478, 552, 562, 566 alav 14
veroasiamies s. 124, 296, 306, 310–312, 318
veroehdotus s. 297, 298
verohallitus s. 154, 219–221, 296, 306, 311
verojyvitys ja -luokitus s. 119 ss., 126, 127, 203 ss., 216 ss.
verolautakunta s. 123 ss., s. 158 ss., 192 ss., 221–223, 225, 226, 252 ss.
veromuistutus s. 50, 51, 61, 62, 65, 66, 205–208, 246, 249, 252, 255
veroneuvosto s. 124
veronkierto s. 165, 183–185, 236, 237
veronkorotus s. 82, 104, 105, 134, 147, 161, 162, 198, 203, 243, 244, 297, 332, 462, 515, 516
veron lyhentäminen s. 538 alav. 1
veronoikaisu s. 146, 167, 168, 202, 238–241, 246 ss., 255, 256, 284, 285, 305, 306, 332
veropetos s. 79, 91, 105, 135, 259
verotarkastus s. 78, 83, 104, 112, 113, 134, 155, 161, 186, 197, 198, 217, 219, 227 ss., 254, 277, 299, 318, 327, 328
verotuksen kumoaminen s. 61, 141, 171, 209, 210, 306
verotuksen oikaisulautakunta s. 252 ss., 295, 296, 312 ss., 565
verotusasiamies s. 196, 206, 207
verotuslautakunta s. 91, 92, 131, 145, 151, 152
verotustietojen luovuttaminen s. 259–261, 478 alav. 79
verotusvuosi s. 144 alav 42, 305
verovirasto s. 310–312
vertailuarvio s. 165, 166, 329
virallisperiaate s. 2 ss., 80, 81, 358, 359
virallisperiaatteen funktiot s. 273, 455 ss.
virallistoimintoisuus s. 3 alav. 2, 4 alav. 7
virka-apumenettely s. 91, 135, 162, 196, 198, 258, 259, 344, 348, 349, 358, 365, 375, 427, 483, 490
vähennysoikeuden menetys s. 90
väittämistaakka s. 506 alav. 38
välillinen tai välitön pakkokeino s. 78, 81, 82, 481

yhdenvertaisuusperiaate s. 275, 321, 468
yhteistoimintaperiaate s. 3, 392, 518
yhteistoimintaperiaate tutkintamenetelmänä s. 533
yhteistoimintavelvoite s. 567
yhtenäistämisohje s. 514
yksityisluonteinen kirjallinen todistajankertomus s. 278, 382, 383, 480, 481
yleinen oikeusapu s. 554 ss.
yllättävien ratkaisujen kielto s. 471

äänestäminen s. 30, 32, 62, 64, 65, 110, 113, 255, 316, 356, 399, 405, 518, 519

SUOMALAISEN LAKIMIESYHDISTYKSEN JULKAI
A-sarja N:o 229

Tutkimuksen tavoitteena on selvittää, miten ja mistä syistä viranomaisaktiivisuus vaihtelee erilaisissa olosuhteissa ja eri aikoina. Edelleen siinä selvitetään, mistä aineksista ja oikeudellisista perusteista tuloverotusmenettelyyn ja tuloveroprosessiin liittyvä virallisperiaate koostuu ja miksi on sallittua tai pakollista soveltaa virallisperiaatetta. Lisäksi tutkimuksessa pyritään löytämään virallisperiaatteen soveltamista ja kehitystä ohjaavia pysyviä lainalaisuuksia, arvioidaan kriittisesti virallisperiaatteen oikeutusta ja tehdään ehdotuksia sen merkityksen vähentämiseksi.

Tutkimus on lähestymistavaltaan lähinnä historiallista lainoppia. Sen vuoksi teokseen sisältyy oikeuden nykyaikaa kuvaavien jaksojen ohella laaja pitkittäisleikkaus tuloverotusmenettelyn ja tuloveroprosessin historiaan.

Suomalainen Lakimiesyhdistys
Kasarmikatu 23 A 17
00130 Helsinki
P. (09) 603 567, f. (09) 604 668
Sähköposti: sly@lakimies.org
www.lakimies.org

ISSN 0356-7206
ISBN 951-855-186-3