

12.6.2008

Dnro 1197/4/06

**Ratkaisija: Apulaisoikeusasiamies Petri Jääskeläinen**

**Esittelijä: Oikeusasiamiehensihteeri Ulla-Maija Lindström**

## **VEROHALLINNON LAINVASTAINEN MENETTELY VEROVASTUUSEEN MÄÄRÄÄMISESSÄ**

### 1 KANTELU

A ja B Oy pyysivät 5.4.2006 päivätyssä kantelukirjoituksessaan oikeusasiamiestä tutkimaan Uudenmaan veroviraston menettelyn verovastuuseen merkitsemissä. Kirjoituksen mukaan B Oy oli aiemmin perustanut niin sanottuja pöytälaatikkoyhtiöitä myyntiä varten. Yhtiöiden perustamisvaiheessa niiden hallituksen jäseniksi oli merkitty A. B Oy oli yhtiöiden tultua rekisteröidyksi myynyt ne edelleen asiakkaille toimimattomina. Niihin oli tuolloin vaihdettu uusi, ostajan valitsema hallitus.

Erään tällaisen yhtiön, X Oy:n, uusi omistaja oli ilmeisesti jättänyt maksamatta työnantajan ennakonpidätys- ja sosiaaliturvamaksuja, jotka verottaja lähetti suoraan perintään 11.6.2005. Perintätoimeksianto kohdistettiin yhtiön ensimmäiseen hallituksen jäseneseen, A:han, ja perustajaan, B Oy:öön, vaikka näillä ei ollut mitään tekemistä maksujen laiminlyönnin kanssa ja vaikka nämä laiminlyönnit olivat syntyneet yhtiön myynnin ja hallituksen vaihtamisen jälkeen. Asiasta ilmoitettiin verottajalle, joka poisti A:n ja B Oy:n verovastuut. Seuraavana vuonna verottaja ohjasi jälleen 11.3.2006 saman yhtiön laiminlyödyt ennakonpidätys- ja sosiaaliturvamaksut perittäväksi A:lta ja B Oy:ltä. Pyyntöä verottaja korjasi asian ja poisti vastuut. Verottajan antaman selvityksen mukaan edes kahden korjauskerran jälkeen A ja B Oy eivät saa asiassa jatkossakaan rauhaa, koska tekniikka ei salli korjata virhettä.

Verottajan virheellisen menettelyn perusteella A:ta ja B Oy:tä lähestytään aina suoraan ulosotto-osaston maksukehotuksella. Ulosottomies ei kuuntele selityksiä, vaan uhkaa ulosmitata A:n eläkkeen. Ainoaksi keinoksi jää laatia kiireesti oikaisupyyntö verottajalle ja toivoa, että oikaisusta ehtii tieto ajoissa ulosottovirastoon. Kaikki tämä vain siitä syystä, että verottaja oli taitamaton ja haluton lopettamaan virheellisen menettelynsä. Toinen kysymys oli lisäksi se, mikä oli perinnän kohteena olevan oikeusturva tilanteessa, jossa verottaja tietoisesti peri maksuja väärältä taholta.

Edellä selostettu kuvaus X Oy:stä oli vain yksi esimerkki niistä perustetuista yhtiöistä, joiden maksujen laiminlyöntejä perittiin aiheettomasti A:lta ja B Oy:ltä. Kirjoituksen liitteeksi oli oheistettu 13 veroviraston päätöstä, joissa oli vastaavalla tavalla poistettu A:n tai B Oy:n verovastuut 10 eri yhtiön veroista.

### 2 SELVITYS

Kantelun johdosta hankittiin Uudenmaan veroviraston selvitykset, joihin A antoi vastineen. Lisäksi asiasta pyydettiin Verohallituksen lausunto ja selvitys. Verohallitukselta pyydettiin vielä lisäselvitystä siitä, mihin toimenpiteisiin asian korjaamiseksi oli ryhdytty. Tämän lisäselvityksen johdosta Verohallitukselta pyydettiin selitystä, jonka se antoi 14.5.2008.

## *Uudenmaan veroviraston selvitys 23.5.2006*

Veroviraston selvitykseen oheistetussa maksuvalvontayksikön selvityksessä selostettiin X Oy:n toimintaa ja verovirastossa tehtyjä maksuunpanopäätöksiä sekä B Oy:n ja A:n oikaisuvaatimusten käsittelyä ja niiden perusteella tehtyjä toimenpiteitä. Yhteenvedona todettiin, että verohallinnon MAVA-järjestelmässä vuosivalvontaan liittyvät maksuunpanot tehdään vuositasolla. Maksuunpanopäätökseen tulostetaan veronkantolain 4d §:n nojalla verovelasta verovelvollisen lisäksi vastuussa olevat yhtiömiehet vastuun alkamis- ja loppumispäivineen. Tästä rajallisesti vastuusta huolimatta vastuuseen merkityt yhtiömiehet ovat käytännössä vastuussa koko maksuunpanosta.

Manuaalisesti tehdyillä vastuun poistamispäätöksillä saadaan verovastuu poistettua käsittelyssä olevassa tapauksessa. Tällä hetkellä käytössä olevassa järjestelmässä verovastuu ei kuitenkaan poistu verohallinnon tietokannasta. Näin ollen, mikäli samalle asiakkaalle tehdään myöhemmin uusi maksuunpano, määrätään siinä jälleen vastuunalaiset yhtiömiehet vastuuseen verovelvollisen lisäksi. Maksuunpanomenettely on pitkälti koneellista eikä verovirasto voi nykyjärjestelmän puitteissa estää maksuunpanon muodostumista virheellisin vastuutiedoin. Tällaiset tapaukset pitäisi saada esille jo maksuunpanon muodostumisvaiheessa. MAVA-sovellusta olisi muutettava niin, ettei käsillä olevan tapauksen kaltaisia tilanteita synny.

Veroviraston alueverojohtajan selvityksen mukaan verovirasto ei nykyjärjestelmän puitteissa voi estää virheellisten vastuutietojen muodostumista maksuunpanopäätöksille. Maksuvalvontayksikkö ei siten ole toiminut asiassa lainsäännösten tai voimassa olevien ohjeiden vastaisesti eikä muutoinkaan ole tullut esille virkamiesten huolimattomuutta tai laiminlyöntejä virkatehtävien hoidossa. MAVA-järjestelmässä olevat puutteet ovat olleet tiedossa jo pidemmän aikaa ja virasto tulee nostamaan asian esille jälleen kerran ohjelman kehittämistyöstä keskusteltaessa.

## *Kantelijoiden vastine 10.9.2006*

Kantelijat totesivat, että virheellisen toiminnan reklamoinnin jälkeinen vaihe ei ollut asian ydinkysymys, vaan se, että vääriä ulosottoimenpiteitä päästetään tietoisesti syntymään eikä niiden korjaamiseksi tehdä käytännössä mitään. Veroviraston selvityksen mukaan verovirasto reagoi välittömästi vääriin verotuspäätökseen ilmoittamalla sen reklamoinnista omalle henkilökunnalleen. Voidaan esittää kysymys, miksei tästä asiasta välittömästi informoitu myös ulosottovirastoa, vaan sinne lähetettiin tieto vasta neljän päivän kuluttua. Erityisesti, kun oli kysymyksessä verottajan oman virheellisen toiminnan korjaaminen, olettaisi verottajan minivoivan toimintansa seurauksia välittömästi.

Veroviraston selvitysten perusteella asia ymmärrettävästi oli sellainen, että verottaja myöntää ja tiedostaa virheensä, korjaa sen manuaalisesti, mutta ei tiedä, miten korjatun asian saisi merkittyä tietokantaan. Käänteisesti voidaan kysyä, miten verottaja suhtautuisi siihen, että verovelvollinen esimerkiksi toistuvasti laiminlöisi velvollisuuksia tai tilityksiä vedoten tietokonevirheeseen, jota ei suostuisi korjaamaan. On selvää, ettei verottaja hyväksyisi tällaista menettelyä, vaan määräisi sanktioita enenevässä määrin.

Käytännössä verottajan menettely realisoitui A:lle ja B Oy:lle siten, että ulosottovirasto peräsi suoraan verottajan saatavia lyhyellä varoitusajalla ulosmittauksen uhalla. Virheellisen "maksuvalvontalipuntulostus" kuulosti aivan toiselta, kuin että tosielämässä ulosottomies toistuvasti hakee syyttömien osapuolten varoja ulosmitattavaksi ja tyhjentää pankkitilejä. Selvityksen mukaan "maksuunpanopäätökseen tulostuvat veronkantolain säännösten nojalla verovelvollisen lisäksi *verosta vastuussa olevat*

*yhtiömiehet vastuun alkamis- ja päättymisaikoiheen.*" Kantelijat totesivat, että he eivät olleet vastuussa olevia yhtiömiehiä.

Veroviraston selvityksen mukaan manuaaliset korjaukset joudutaan tekemään vuosittain uudelleen. Tämä ei pitänyt paikkaansa, sillä *ulosottopyrkimykset eivät rajoittuneet vain yhteen kertaan vuodessa.* Verottaja haki samoja saatavia ulosottoteitse monta kertaa vuodessa. Veroviraston selvityksen mukaan "verovirasto ei voi nykyjärjestelmän puitteissa estää virheellisten vastuutietojen muodostumisen maksuunpanopäätöksille". Käytännössä verovirasto ei siten voi mitään sille, että se suoltaa kymmeniä vääriä ulosottotoimeksiantoja syyttömille oikeussubjekteille. Veroviraston selvityksen mukaan oikeudenvastainen tilanne oli ollut tiedossa jo pitemmän aikaa ja virasto tuli nostamaan asian esille jälleen kerran keskusteluissa. Jos asia oli ollut tiedossa jo pitemmän aikaa eikä mitään ollut tehty sen korjaamiseksi, kantelijoiden mielestä kysymyksessä oli virkavirhe.

Verottajan toistuva ja virheellinen toiminta muodostui syyttömille osapuolille, kantelijoille, raskaaksi. Ulosottoviranomainen, joka ei harjoita itsenäistä harkintaa, toimii puhtaasti verottajan virheellisten tietojen varassa.

Kantelijat esittivät esimerkkinä ulosottoviraston päätöksiä ulosmittauksista elokuulta 2006. Niissä verottaja haki jälleen virheellisesti saatavia kantelijoilta. Asiasta reklamoiitiin välittömästi suullisesti ulosottovirastoa ja kirjallisesti verottajaa. Tällä kertaa tämä ei kuitenkaan riittänyt, vaan verottajan 18.8.2006 tekemä päätös verovastuusta poistamisesta ei mennyt tiedoksi ulosottovirastoon. Virasto tyhjensi 23.–29.8.2006 välisenä aikana yhtiön kaikki pankkitilit ja arvo-osuustilin sekä myi ja tilitti varat verottajalle. Verottaja pyysi sittemmin ulosottoviranomaisen palauttamaan varat takaisin yhtiölle. Tämä tapahtui 8.9.2006, jolloin yhtiölle postitettiin tileiltä ulosmitatut varat vähennettynä ulosmittauskuuluilla. Espoon ulosottomies toimi rauhallisemmin eikä realisoanut A:n varoja. Edellä kuvattu tilanne osoitti, että yrityksen tilit ja varat eivät ole turvassa, vaikka verottaja peruuttaisi virheellisen päätöksensä. Yhtiö ajaa liiketoimintansa alas ja jää lepääväksi yhtiöksi, kunnes tilanne korjataan. Tilanne oli epäoikeudenmukainen, koska yhtiö ei voinut jatkaa yritystoimintaa veroviranomaisen toistuvan virheellisen toiminnan seurauksena.

Verottaja oli selvityksissään myöntänyt virheellisen toimintansa ja sen, että tämä toiminta oli jatkunut kauan. Niin ikään verottaja oli todennut, ettei asian korjaamiseksi aiota käytännössä tehdä mitään. Tämä ei voinut olla oikein. Vähintä, mitä verottajalta voidaan vaatia, oli, että se korjaa välittömästi sovellusvirheensä, reklamoi ulosottovirastoa pidättymään sovelluksen korjausajan ulosottotoimista ja osoittaa samaa päättäväisyyttä omien virheidensä korjaamisessa kuin mitä se vaatii verovelvollisilta.

#### *Verohallituksen selvitys 10.10.2006 ja lausunto 15.11.2006*

Verohallituksen verotuskeskuksen selvityksen mukaan B Oy ja A olivat perustaneet ja myyneet useita yhtiöitä, joissa uudet omistajat olivat jättäneet velvoitteensa suorittamatta ja perintätoimenpiteet olivat kohdistuneet aikaisempiin omistajiin. Tällaisia tilanteita, joissa työnantajasuoritusten maksuunpanoon liittyvän verovastuun käsittely vuositasona voi aiheuttaa perintätoimenpiteiden kohdistumisen väärään henkilöön, tuli esille verovirastoissa jonkin verran. Useimmiten kyse oli juuri niin sanotuista pöytälaattikkoyhtiöistä, jotka perustetaan myyntiä varten. Varsin usein näissä tapauksissa kävi niin, että veroviranomainen ei saanut edes tietoa yrityksen myynnistä ja vastuuhenkilöiden vaihtumisesta, koska uusi omistaja ei ollut huolehtinut tietojen ilmoittamisesta kaupparekisteriin. Ongelmasta oli vuosien mittaan käyty keskustelua perinnän ja maksuvalvonnan kesken, mutta ratkaisua ei ollut toistaiseksi löydetty.

Maksuvalvontamenettely on pitkälti automatisoitu ja jos yritys ei vastaa veroviraston lähettämiin selvityspyyntöihin eikä hoida maksuja eräpäivään mennessä, ne päätyvät ulosottoon. Kun aikaisempi omistaja ottaa yhteyttä verovirastoon ja selvittää tilanteen omien vastuidensa osalta, hänelle annetaan päätös verovastuun poistamisesta ja ulosottomies lopettaa perintätoimet hänen osaltaan. Valitettavasti vastaava tilanne saattaa kuitenkin joskus uusiutua myöhemmin tehtävien maksuunpanojen yhteydessä. Ongelmaa oli pyritty hoitamaan esimerkiksi siten, että kun tilanne tuli ilmi ensimmäisen kerran ja asiakas sai vastuuvapauspäätöksen, verovirastot yrittivät manuaalisen seurannan avulla estää sen, ettei samaa tapausta jouduttaisi selvittämään enää uudelleen. Järjestelmä ei ollut aukoton, joten tämä ei valitettavasti aina onnistunut ainakaan Uudenmaan veroviraston kaltaisissa suurissa yksiköissä, joissa ulosottoon meneviä maksuja oli hyvin paljon.

Paras ratkaisu ongelmaan olisi se, että maksut ja verovastuu voitaisiin kohdistaa ajallisesti tarkemmin jo maksuunpanovaiheessa niissä tilanteissa, joissa vastuuhenkilöt ovat vaihtuneet kesken vuotta. Tällaisen järjestelmän toteuttaminen vaatisi kuitenkin erittäin suuria muutoksia sekä verohallinnon että työnantajien tietojärjestelmiin, koska myös työnantajan ilmoittamisvelvollisuutta jouduttaisiin laajentamaan. Kun työnantaja antaa nykyisin verovirastolle vuosi-ilmoituksella palkkatiedot yhtenä summana koko vuodelta, palkkatiedot pitäisi antaa kuukausikohtaisesti, jotta maksuunpanossa voitaisiin ottaa huomioon se, kuka on verovastuussa kunkin kuukauden laiminlyönnistä. Tämäkään ei poistaisi ongelmaa kokonaisuudessaan, koska edelleenkin voi syntyä tilanteita, joissa yhtiöltä ei saada tarvittavia tietoja vastuuhenkilöiden vaihtumisesta ja varsinaisen toiminnan alkamisesta.

Ongelmaa ei ainakaan lyhyellä aikavälillä voida poistaa veroviranomaisten toimenpiteillä kokonaan. Verohallinnon on kuitenkin pystyttävä estämään tilanne, jossa osan vuotta verovastuussa ollut henkilö määrätään uudelleen vastuuseen, vaikka hän on jo selvittänyt veroviranomaiselle, ettei yrityksellä ole hänen vastuuajanaan ollut sellaista toimintaa, josta voisi syntyä verojäämiä. Verohallitus antaa pikaisesti asiakasrekisteröintiä tekeville henkilöille ohjeen siitä, että tällaisissa tapauksissa edellisen omistajan verovastuu yhtiön perustamisvuodelta poistetaan kokonaan rekisteristä heti, kun hänelle on annettu ensimmäinen päätös vastuuvapaudesta. Näin hänelle ei enää voi syntyä uusia vastuita jo selvitettyjen asioiden osalta. Lisäksi Verohallitus painottaa ohjauksessaan sitä, että jos omistajanvaihdostilanteessa saadaan selvitys yrityksen todellisen toiminnan alkamisesta vasta kaupparekisteriin merkitsemisen jälkeen, ennen sitä toimineiden verovastuu voidaan poistaa heti.

Verohallituksen sisäisen tarkastuksen lausunnossa todettiin seuraava.

#### Verovastuu verolainsäädännössä

Verovelvollinen vastaa pääsääntöisesti yksin veroistaan. Verolainsäädäntöön sisältyy useita säännöksiä, joiden perusteella verovelvollisen lisäksi joku muu voi olla vastuussa verovelvollisen veroista. Yksittäisten verolakien verovastuusta koskevia säännöksiä täydentää veronkantolain 39–40 §:n verovastuuta koskevat säännökset. Veronkantolain (609/2005) verovastuuta koskevat säännökset, jotka tulivat voimaan 15.8.2005, vastaavat sisällöltään kumotun veronkantolain (611/79) 4d ja 4e §:n säännöksiä.

Veronkantolain 40 §:n mukaan vero, maksu tai muu suoritus määrätään vero- tai maksuvelvollisen ja siitä vastuussa olevien yhteisvastuullisesti maksettavaksi. Verovelvollisen lisäksi verosta vastuussa olevat merkitään verovelvollisen verotus- tai maksuunpanopäätökseen taikka vero- ja maksulippuun.

Verohallinnossa verovelvollisten lisäksi verosta vastuussa olevat merkitään verovelvollisen maksuunpanopäätökseen sekä työnantajasuorituksia että arvonlisäveroa koskevassa automaattisessa mak-

suunpanoprosessissa. Muiden verolajien osalta verovastuu pääsääntöisesti määrätään erillisessä vastuuseen määrittämisestä koskevassa prosessissa.

Vastuuseen merkitseminen verovelvollisen työnantajasuorituksia koskevalle maksuunpanopäätökselle

Verohallinnossa työnantajasuoritusten vuosivalvonta tapahtuu koneellisesti maksuvalvonnan sovellusohjelmalla (MAVA). Maksuunpantaessa verovelvolliselle oma-aloitteisesti maksettavia työnantajasuorituksia MAVA-sovelluksessa käytetään verohallinnon asiakasrekisteriin merkittyjä tietoja verovelvollisesta ja verovelvollisen lisäksi muista verosta vastuussa olevista.

Työnantajasuoritusten vuosivalvonnassa maksamatta jätettyä veroa koskeva maksuunpanoprosessi on verohallinnossa täysin automatisoitu. Menettelyn yhteydessä maksuunpanopäätökseen vastuuvolliseksi merkittäviä ei kuulla asiakasrekisteriin perustuvasta vastuumerkinnän oikeellisuudesta, vaikka verovelvolliselle maksuunpantavaa veroa ei voida kohdistaa vastuuvollisten asiakasrekisterissä olevalle vastuuajalle. Verovastuuseen merkitylle ei toimiteta erikseen verovelvollista koskevaa maksuunpanopäätöstä, johon verovastuuta koskevat tiedot sisältyvät, vaan vastuuseen merkitylle päätös tulee tiedoksi vain, jos verovelvollinen laiminlyö veron maksamisen ja veroa ryhdytään perimään myös verovastuuseen merkityltä.

Verohallinnon asiakasrekisteritietokanta

Kun rekisteröimätön osakeyhtiö merkitään verohallinnon asiakasrekisteritietokantaan, sitä pidetään verotuksellisesti yhtymänä. Yhtymän osakkaat vastaavat veroista, jotka syntyvät rekisteröimättömän osakeyhtiön perustamisen jälkeen aina yhtiön kaupparekisteriin merkitsemiseen saakka.

Aiheeton verosta vastuuseen merkitseminen

Verovelvollisen verosta vastuussa olevien merkitseminen työnantajasuoritusten vuosivalvonnassa tehtävälle maksuunpanopäätökselle voi johtaa eräissä tilanteissa aiheettomaan verovastuumerkintään. Verotuskeskuksen selvitykseen viitaten aiheeton verovastuuseen merkitseminen voi tapahtua työnantajasuoritusten vuosivalvonnan yhteydessä tehdyissä maksuunpanopäätöksissä, kun asiakasrekisteriin merkittyjen vastuuvollisten rajoitettu vastuuajaksi ajoittuu vuosivalvonnan kohdevuoteen. Käytännössä vastuuvolliset merkitään rajoitetusta vastuuajastaan huolimatta verovelvollisen maksuunpanopäätökseen vastuuseen koko maksuunpanon suuruudesta verosta. Verotuskeskuksen selvitykseen viitaten aiheettomia verovastuumerkintöjä verohallinnossa esiintyy joitakin vuosittain.

Vastuussa olevien merkitsemistä verovelvollisen maksuunpanopäätökseen voidaan pitää hallintolain 34 §:ssä tarkoitettuna päätöksenä, minkä johdosta vastuuseen merkitylle tulisi varata tilaisuus tulla asiassa kuulluksi, ellei kuulemista voida pitää laissa mainituilla perusteilla tarpeettomana.

Annettuihin selvityksiin viitaten Verohallitus katsoo, että verohallinnon nykyinen menettely vastuullisten merkitsemisestä verovelvollisten maksuunpanopäätökseen työnantajasuoritusten vuosivalvonnanyhteydessä yksinomaan asiakasrekistereihin perustuen, milloin asiakasrekisteritiedoissa vastuuvollisen vastuuajaksi asianomaisen vuotena on rajoitettu, ei täytä hallintolaissa hyvälle hallintotavalla säädettyjä vaatimuksia.

Jotta verohallinnossa voitaisiin varmistua siitä, ettei verovastuuta koskeva merkintä työnantajasuoritusten vuosivalvonnassa verovelvollisen maksuunpanopäätöksessä olisi aiheeton, edellyttäisi vastuuseen merkittävien kuulemista ennen vastuuseen merkitsemistä, mitä nykyinen MAVA-sovellus ei

tue. Vastuuseen merkittävän oikeusturvan kannalta ongelmallisena Verohallitus pitää myös sitä, että vastuuvollinen saa maksuunpanopäätöksestä ja vastuuseen määräämisestä, joka saattaa olla edellä esitetyin tavoin aiheeton, tiedon vasta, kun veroa ryhdytään perimään vastuuvolliselta ulosototeitse verovelvollisen jättäessä veron maksamatta.

Verohallitus tulee ohjeistamaan verovirastoja menettelyistä, joilla aiheettomat vastuuseen merkitsemiset työnantajasuoritusten vuosivalvonnan yhteydessä voidaan välttää.

### *Verohallituksen lisäselvitys 1.2.2008*

Lisäselvityksen mukaan Verohallituksessa oli lausunnon antamisen jälkeen ryhdytty seuraaviin toimenpiteisiin.

Asiakasrekisteröintiä tekeville henkilöille järjestetyssä valtakunnallisessa koulutustilaisuudessa maaliskuussa 2007 ohjattiin rekisteröijä: "Jos oikeudellisen muodon 52 (yhteisvastuullinen pidätysvelvollinen) voimassa ollessa vastuullisena oleva henkilö selvittää, että maksuunpano ei kohdistu aikaan ennen kaupparekisterimerkintää, hänen vastuunsa poistetaan asiakasrekisteristä. Tällaisen poistetun tilalle ei merkitä vastuuseen ketään muuta. Poiston edellytyksenä on, että yhtiötä ei ole merkitty rooleihin (= työnantajarekisteriin, arvonlisäverovelvollisten rekisteriin tai ennakonperintärekisteriin) oikeudellisen muodon 52 voimassaoloaikana".

Oikeudellinen muoto 52 tarkoittaa tässä osakeyhtiötä, jonka perustamisasiakirjat on allekirjoitettu, mutta yhtiötä ei vielä ole merkitty kaupparekisteriin. Näissä tilanteissa yhtiö ja perustamisjäsenet ovat juridisesti vastuussa yhtiön veroista sen ensimmäisen tilikauden loppuun saakka.

Edellä kuvatulla poistamismenettelyllä pyritään estämään se, ettei asiakkaan tarvitse mahdollisten uusien maksuunpanojen tai verovelkatodistuksen yhteydessä selvittää uudelleen, ettei hän ole vastuussa yhtiön laiminlyönneistä. (Perinnän tietojärjestelmät hakevat tiedon verosta vastuussa olevista henkilöistä verohallinnon asiakasrekisteristä.)

Koska rekisteristä poistamismenettely on poikkeus yleisestä verovastuuta koskevasta, sinänsä oikeasta pääsäännöstä, yksityiskohtaista menettelyä ei ole kirjattu yleiseen asiakasrekisteröinnin työmenetelmäohjeeseen (ei julkinen ohje). Sen sijaan päädyttiin edellä mainittuun koulutustilaisuudessa annettuun ohjaukseen. Asiasta on tarkoitus muistuttaa rekisteröijä uudelleen vuoden 2008 helmikuun vastaavassa koulutustilaisuudessa. Tämän lisäksi verovastuiden rekisteröinnistä on lähiaikoina lähdössä tiedote kaikille asiakasrekisteröintiä tekeville henkilöille. Tähän tiedotteeseen sisältyy myös em. koulutustilaisuudessa annettu ohje.

Edellisen lisäksi verovastuuseen liittyviä ongelmia on käsitelty alkuvuodesta 2007 useammassakin palaverissa, joissa on ollut osanottajia Verohallituksen eri yksiköistä. Keskusteluissa on todettu, että nykyisillä tietokonejärjestelmillä vastuuta ei pystytä kaikissa tilanteissa rajaamaan oikealle ajanjaksolle. Tietojärjestelmiä uudistettaessa tilanne pyritään korjaamaan.

On myös selvitetty sitä, voitaisiinko maksuunpanojen yhteydessä tieto maksuunpanosta saada kaikille siitä vastuussa oleville. Käytännössä tämäkään menettely ei olisi kovin järkevää, koska maksuunpanon osalta päädytään perintätoimiin ainoastaan siinä tapauksessa, että yritys, jolle vero on pantu maksuun, ei sitä maksa. Näin tällainen ilmoitus aiheuttaisi todennäköisesti useimmissa tapauksissa vain turhaa hämmennystä.

Kun verotilijärjestelmässä aikanaan toteutetaan perinnän uudistaminen, myös vastuiden käsittely uudistuu ja siinä vaiheessa myös vastuuvellalliselle tapahtuvaa tiedottamista voidaan parantaa lähettämällä tieto vastuun toteutumisesta.

Verohallituksessa on viime aikoina selvitetty myös vastuuvolliselle tapahtuvaa tiedottamista vastuuseen rekisteröinnin yhteydessä. Puolisoiden osalta on päädytty kuulemiskirjeiden lähettämiseen. Nykyisillä tietojärjestelmillä tämä aiheuttaa runsaasti lisätyötä. Kun yrityksen perustamiseen liittyvän verovastuun konkretisoituminen on käytännössä harvinaista, vastaavaa menettelyä ei ole pidetty näiden osalta tarkoituksenmukaisena. Asiakasrekisteröinnin tietojärjestelmiä uudistettaessa pyritään kuitenkin siihen, että tieto verovastuusta lähetettäisiin myös "toissijaisille" vastuuvollisille.

### *Selityspyyntöni 12.3.2008*

Verohallituksen lisäselvityksen johdosta totesin seuraavan. Osakeyhtiölain 1 luvun 2 §:ssä säädetään oikeushenkilöllisyydestä ja osakkeenomistajan rajoitetusta vastuusta. Pykälän 1 momentin mukaan osakeyhtiö on osakkeenomistajistaan erillinen oikeushenkilö, joka syntyy rekisteröimisellä. Pykälän 2 momentin mukaan osakkeenomistajat eivät vastaa henkilökohtaisesti yhtiön velvoitteista. Osakeyhtiölain 2 luvun 9 §:ssä säädetään rekisteröinnin oikeusvaikutuksista. Pykälän 1 momentin mukaan yhtiö syntyy rekisteröimisellä. Perustamissopimuksen allekirjoittamisen jälkeen tehdystä toimesta tai perustamissopimuksessa yksilöidystä, enintään vuosi ennen perustamissopimuksen allekirjoittamista tehdystä toimesta aiheutuneet velvoitteet siirtyvät yhtiölle rekisteröimisellä.

Verolainsäädännössä vastuuvollisista säädetään ennakkoperintälain 23 §:n 3 momentissa, verotusmenettelystä annetun lain 52 §:ssä ja veronkantalain 39 §:ssä. Missään näistä säännöksistä ei ole osakeyhtiölain säännöksistä poikkeavaa säännöstä osakeyhtiön perustajan verovastuusta. Sen sijaan ennakkoperintälain 23 §:n 3 momentissa todetaan, että jos toinen henkilö on vastuussa vain osasta ennakkoa, se verovirasto, jossa maksuunpano on tapahtunut voi tarvittaessa määrätä henkilöä kuultuaan hänet verovelvollisen kanssa yhteisvastuulliseksi ennakon tai sen osan suorittamisesta. Veronkantalain 39 §:n 4 momentin mukaan osakeyhtiö tai osuuskunta vastaa niin kuin omasta verostaan ennen sen rekisteröimistä harjoitetusta toiminnasta sen puolesta toimineille määrätystä veroista.

Korkein hallinto-oikeus on ratkaisussa KHO 1980/4532 todennut, että rekisteröimättömän osakeyhtiön perustajaosakas ja hallituksen jäsen ei ollut tehnyt sitoumuksia yhtiön nimissä eivätkä henkilöt, joiden palkoista oli kysymys, olleet tehneet työtä sellaisen yhtymän lukuun, jossa hän olisi ollut osakas. Perustajaosakas ei ollut vastuussa laiminlyödyistä ennakonpidätyksistä ja työnantajamaksuista. Ratkaisussa KHO 2000/3347 todettiin, että rekisteröimättömän osakeyhtiön osakas oli voitu määrätä verovastuuseen vain yhtiön ennen kaupparekisteriin merkitsemistä asti suorittavasta arvonlisäverosta.

Hallintolain 6 §:n mukaan viranomaisen toimien on suojattava oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia. Hallintolain 33 §:n 1 momentin mukaan viranomaisen on huolehdittava asian riittävästä ja asianmukaisesta selvittämisestä hankkimalla asian ratkaisemiseksi tarpeelliset tiedot ja selvitykset. Hallintolain 34 §:n 1 momentin mukaan asianosaiselle on ennen asian ratkaisemista varattava tilaisuus lausua mielipiteensä asiasta sekä antaa selityksensä sellaisista vaatimuksista ja selvityksistä, jotka voivat vaikuttaa asian ratkaisuun.

Edellä todettujen oikeusohjeiden perustella totesin, että Verohallituksen lisäselvityksen valossa sillä näyttäisi edelleen olevan lainvastainen käsitys osakeyhtiön perustajien verovastuusta eikä menettely verovastuuseen määräämisessä työntajasuoritusten vuosivalvonnan yhteydessä näyttäisi vielääkään

tapahtuvan lainmukaisesti. Eduskunnan oikeusasiamiehestä annetun lain 9 §:ään viitaten varasin Verohallitukselle tilaisuuden tulla kuulluksi asian johdosta.

### *Verohallituksen selitys 15.5.2008*

Verohallituksen selityksen mukaan verotuksessa on vakiintuneesti lähdetty siitä, että rekisteröimätöntä osakeyhtiötä käsitellään verotuksessa yhtymänä ja verovastuu määräytyy yhtymän verovastuuta koskevien sääntöjen mukaisesti muun muassa siitä syystä, että osakeyhtiöiden rekisteröinti saattoi kestää niin kauan, että ensimmäinen tilikausi ehti päättyä jo ennen osakeyhtiön rekisteröintiä. Verotusmenettelystä annetussa laissa ei sinänsä ole erikseen säädetty perustettavan osakeyhtiön vastuusta.

Verohallitus viittasi veronkantolain muutokseen (1103/1994), jolla lakiin lisättiin uusi luku "Vastuu verosta": Silloisen veronkantolain 4d §:n (nykyisen veronkantolain 39 §:n) mukaan veronkantolaissa säänneltiin ensi kerran perustettavan osakeyhtiön tilanteesta ja siihen liittyvästä vastuusta. Veronkantolain muutoksen yhteydessä jäi aikanaan ilmeisesti tarkemmin selvittämättä, mikä merkitys uusilla säännöksillä ehkä oli perustettavan osakeyhtiön verovastuusiin laajemmin. Lainmuutoksesta huolimatta vanhaa verotuksessa vakiintunutta käytäntöä pidettiin selvänä. Myöskään oikeuskäytännöstä ei ole voitu johtaa selkeää viestiä Verohallinnon tulkinnan virheellisyydestä.

Viime aikoina esiin nousseiden ongelmien valossa asiaa on nyt selvitetty Verohallinnossa. Veronkantolain 39 §:n 5 momentin mukaan mainitun lainkohdan 1–4 momenttia sovelletaan, jos muualla verolainsäädännössä ei vastuusta ole toisin säädetty. Koska muualla verolainsäädännössä ei ole nimenomaisesti säädetty verovastuusta osakeyhtiön perustamistilanteessa, verovastuun voitaneen katsoa määräytyvän veronkantolain 39 §:n 4 momentin mukaan eli osakeyhtiö vastaa niistä veroista, jotka on määrätty ennen rekisteröintiä sen puolesta toimineille.

Edelleen selvityksen ja lausunnon mukaan Verohallinto aikoo muuttaa rekisteröintikäytäntöään niin, että nykyisestä menettelystä, jossa yhtiö merkitään Verohallinnon rekistereihin ensin rekisteröimättömänä osakeyhtiönä, voitaisiin luopua. Yhtiö merkittäisiin Verohallinnon rekistereihin vasta sen jälkeen, kun se on merkitty kaupparekisteriin, joten esiyhtiövaihetta ei tarvittaisi lainkaan. Osakeyhtiöt merkitään nykyisin kaupparekisteriin pääsääntöisesti 2–4 viikon kuluessa aloittamisilmoituksen saapumisesta viranomaiselle, joten niillä ei ole yleensä tarvetta päästä Verohallinnon rekistereihin ennen kaupparekisterimerkintää. Menettely vähentäisi myös Verohallinnon rekisteröintityötä, vaikkakin ennakkoperintärekisteröinnin yhteydessä ja tilanteissa, joissa toiminta on aloitettu antamatta siitä viranomaiselle mitään ilmoituksia, todellisia toimijoita jouduttaisiin edelleen selvittämään perustamisasiakirjoista.

Jos asiakkaalla on erityinen tarve päästä Verohallinnon rekistereihin jo ennen kaupparekisterimerkintää, esiyhtiön rekisteröinti voisi näissä tilanteissa olla edelleenkin mahdollinen asiakkaan aloitteesta. Tässä tilanteessa Verohallitus katsoo, että verovastuu voi korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun 3347/2000 nojalla syntyä arvonnisäveron osalta yhtymässä ennen rekisteröintiä toimineille ajalta ennen kaupparekisterimerkintää.

Tähän mennessä rekisteröityjen osakeyhtiöiden osalta Verohallinto muuttaa menettelyään maksuunpanopäätöksille toistuvista verovastuutiedoista seuraavalla tavalla. Päätöksille ei enää merkitä automaattisesti vastuullisiksi henkilöitä, jotka ovat verohallinnon asiakasrekisterin mukaan toimineet vastuullisina perustettavissa yhtiöissä rekisterivuonna ennen yhtiön rekisteröintiä. Näin myös kuittaus- ja perintätoimenpiteitä ei voida kohdistaa enää automaattisesti näihin henkilöihin. Jos arvonnisävero on jäänyt suorittamatta osakeyhtiön ensimmäiseltä tilikaudelta, tutkitaan tapauskohtaisesti erikseen,



onko edellytyksiä määrätä perustaja tai hallituksen jäsen verosta vastuuseen korkeimman hallinto-oikeuden päätöksen nojalla.

### 3

## RATKAISU

### 3.1

#### Oikeusohjeet

##### *Perustuslaki*

Perustuslain 21 §:n 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. Käsitelyn julkisuus sekä oikeus tulla kuulluksi, saada perusteltu päätös ja hakea muutosta samoin kuin muut oikeudenmukaisen oikeudenkäynnin ja hyvän hallinnon takeet turvataan lailla.

Perustuslain 81 §:ssä säädetään valtion verojen ja maksujen oikeus-perustasta. Pykälän 1 momentin mukaan valtion verosta säädetään lailla, joka sisältää säännökset verovelvollisuuden ja veron suuruden perusteista sekä verovelvollisen oikeusturvasta.

##### *Hallintolaki*

Hallintolain 1 §:n mukaan lain tarkoituksena on toteuttaa ja edistää hyvää hallintoa sekä oikeusturvaa hallintoasioissa. Lain tarkoituksena on myös edistää hallinnon palvelujen laatua ja tuloksellisuutta.

Hallintolain 6 §:ssä säädetään hallinnon oikeusperiaatteista. Pykälän mukaan viranomaisen on kohdeltava hallinnossa asioivia tasapuolisesti sekä käytettävä toimivaltaansa yksinomaan lain mukaan hyväksyttäviin tarkoituksiin. Viranomaisen toimien on oltava puolueettomia ja oikeassa suhteessa tavoiteltuun päämäärään nähden. Niiden on suojattava oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia.

Hallintolain 31 §:ssä säädetään selvittämisvelvollisuudesta. Pykälän 1 momentin mukaan viranomaisen on huolehdittava asian riittävästä ja asianmukaisesta selvittämisestä hankkimalla asian ratkaisemiseksi tarpeelliset tiedot sekä selvitykset.

Hallintolain 34 §:ssä säädetään asianosaisen kuulemisesta. Pykälän 1 momentin mukaan asianosaiselle on ennen asian ratkaisemista varattava tilaisuus lausua mielipiteensä asiasta sekä antaa selityksensä sellaisista vaatimuksista ja selvityksistä, jotka saattavat vaikuttaa asian ratkaisuun.

##### *Tuloverolaki*

Tuloverolain 3 §:n 4 kohdan mukaan yhteisöllä tarkoitetaan tässä laissa muun ohella osakeyhtiötä ja lain 4 §:n 1 momentin 1 kohdan mukaan yhtymällä tarkoitetaan muun ohella avointa yhtiötä, kommandiittiyhtiötä ja sellaista kahden tai useamman henkilön elinkeinotoiminnan harjoittamista varten perustamaa muuta kuin yhteisönä pidettävää yhteenliittymää, joka on tarkoitettu toimimaan osakkaiden yhteiseen lukuun (elinkeinoyhtymä) tai 2 kohdan mukaan sellaista kahden tai useamman henkilön muodostamaa yhteenliittymää, jonka tarkoituksena on kiinteistön viljely tai hallinta (verotusyhtymä).

Lain 5 §:n mukaan yhteisetuutena pidetään yhteismetsää, tiekuntaa, kalastuskuntaa jakokuntaa sekä muuta niihin verrattavaa yhteenliittymää.

### *Ennakkoperintälaki*

Ennakkoperintälain 23 §:n 3 momentin mukaan, jos ennakon koko määrästä on verotusmenettelystä annetun lain 52 §:n nojalla vastuussa muukin henkilö kuin verovelvollinen, ennakko on maksuunpantava verovelvollisen ja ennakosta vastuussa olevien henkilöiden yhteisvastuullisesti suoritettavaksi. Ennakkoverolippuun on tällöin merkittävä ennakosta vastuussa olevat henkilöt. Jos ennakkoverolippuun ei ole tehty merkintää ennakosta vastuussa olevasta henkilöstä tai jos toinen henkilö on vastuussa vain osasta ennakkoa, se verovirasto, jossa maksuunpano on tapahtunut, voi tarvittaessa määrätä edellä tarkoitettua henkilöä kuultuaan hänet verovelvollisen kanssa yhteisvastuulliseksi ennakon tai sen osan suorittamisesta.

### *Työnantajan sosiaaliturvamaksusta annettu laki*

Lain 9 §:n mukaan veroviranomaisten tulee valvoessaan ennakkoperintälaissa tarkoitettun ennakon pidätystä koskevien säännösten ja määräysten noudattamista valvoa myös, että työnantajat noudattavat tässä laissa ja sen nojalla annettuja säännöksiä ja määräyksiä.

Lain 10 §:n 1 momentin mukaan työnantaja on valtiolle vastuussa sosiaaliturvamaksusta, jonka tämän lain mukaan on velvollinen suorittamaan. Pykälän 2 momentin mukaan, jos työnantaja on jättänyt sosiaaliturvamaksun osaksi tai kokonaan suorittamatta, sovelletaan virheen oikaisemiseen ja puuttuvan määrän perimiseen työnantajalta, mitä ennakkoperintälaissa ennakonpidätyksen laiminlyönnin oikaisemisesta ja perimisestä on säädetty.

Lain 12 §:n mukaan työnantajan sosiaaliturvamaksuun sovelletaan vastaavia ennakkoperintälain maksuvalvontaa ja suorituksen maksajan ilmoittamisvelvollisuutta koskevia säännöksiä.

### *Verotusmenettelystä annettu laki*

Lain 15 §:n 1 momentin mukana jokaisen on toimitettava verohallinnolle verotusta varten tarpeelliset tiedot maksamistaan tai välittämistään rahanarvoisista suorituksista, niiden oikaisuista, saajista ja suoritusten perusteista. Rahanarvoisella suorituksella tarkoitetaan muun ohessa palkkaa, luontoistua ja palkkiota sekä työstä, tehtävästä tai palveluksesta maksettua korvausta sekä palkintoa, apurahaa, stipendiä, tunnustuspalkintoa, opintotukea, kustannusten korvausta, eläkettä, sosiaalietuutta, osinkoa, osakaslainaa, rahasto-osuuden tuottoa, korkoa, vuokraa ja vakuutuskorvausta sekä tekijänoikeudesta, patentista, kaivosoikeudesta tai muusta sen kaltaisesta oikeudesta maksettua korvausta. Tiedot on toimitettava verohallinnolle, vaikka suoritus olisi maksettu ennakonpidätystä toimittamatta taikka suoritus olisi maksettu tai välitetty rajoitetusti verovelvolliselle taikka kyseinen tulo olisi saajalleen verosta vapaa.

Verohallituksen yleistä tiedonantovelvollisuutta koskevan vuosittain annettavan päätöksen mukaan edelliseltä kalenterivuodelta työ- tai virkasuhteessa maksetuista palkoista tiedot on annettava vuosittain tammikuun loppuun mennessä.

Lain 52 §:ssä säädetään verosta vastuussa olevista. Pykälän 1 momentin mukaan 1) yhtymä on vastuussa yhtymän tulon ja varallisuuden perusteella osakkaalle määrättävästä verosta, 2) erillisenä verovelvollisena verotettavan kotimaisen kuolinpesän osakas on vastuussa pesän tulosta ja varallisuudesta.

desta suoritettavasta verosta, 3) kuolinpesä on vastuussa kuolinpesään kuuluvilla varoilla vainajan verosta; jos kuolinpesä on jaettu, osakas on vastuussa pesäosuutensa määrällä osuuttaan vastaavasta osasta vainajan verosta, 4) puoliso on vastuussa toiselle puolisolle tuloverolain 14 §:ssä tarkoitetun yritystulon perusteella määrättävästä verosta, jos puoliset yhdessä harjoittavat elinkeinotoimintaa tai maataloutta; puoliso on kuitenkin vastuussa yritystulon pääomatulo-osuudesta suoritettavasta verosta vain, jos hän omistaa puolisosien yhteisesti harjoittamaan elinkeinotoimintaan tai maatalouteen kuuluvia varoja, 5) elinkeinon harjoittamisen oikeudesta annetussa laissa (122/1919) tarkoitettu edustaja on vastuussa verosta, joka on määrätty Euroopan talousalueen ulkopuolella asuvalle henkilölle (7.12.2007/1142) ja 6) Euroopan talousalueen ulkopuolella asuvalle luottolaitokselle määrätystä verosta on vastuussa luottolaitoksen sivukonttorin johtaja silloin, kun luottolaitoksella on sivukonttori Suomessa (7.12.2007/1142).

Pykälän 2 momentin mukaan verovastuusta säädetään lisäksi veronkantolaissa.

#### *Veronkantolaki (609/2005)*

Veronkantolain 39 §:ssä säädetään vastuuvuvelloisesta. Pykälän 1 momentin mukaan vero- tai maksuvelloiselta tämän lain nojalla kannettavasta verosta ovat kuin omasta verostaan vastuussa 1) avoimen yhtiön yhtiömies, 2) kommandiittiyhtiön vastuunalainen yhtiömies, 3) kuolinpesän osakas ja 4) yhteisyyden osakas osuuttaan vastaavalta osalta. Pykälän 4 momentin mukaan osakeyhtiö tai osuuskunta vastaa niin kuin omasta verostaan ennen sen rekisteröimistä harjoitetusta toiminnasta sen puolesta toimineille määrätystä verosta. Pykälän 5 momentin mukaan edellä 1–4 momentissa tarkoitettuja vastuusäännöksiä sovelletaan, jollei verolainsäädännössä vastuusta toisin säädetä.

Lain 40 §:ssä säädetään vastuuseen määräämisestä. Pykälän 1 momentin mukaan vero määrätään vero- tai maksuvelloisen ja siitä vastuussa olevien yhteisyyvelloisesti maksettavaksi. Vastuussa olevat merkitään veroviranomaisen verotus- tai maksuunpanopäätökseen taikka vero- tai maksulippuun. Pykälän 2 momentin mukaan, jollei 1 momentissa tarkoitettua merkintää vastuusta ole tehty, veroviranomaisen on varattava vastuuseen määrättävälle tilaisuus tulla kuulluksi ja tehtävä erillinen päätös tämän määräämisestä vastuuseen veron maksamisesta yhteisyyvelloisesti vero- tai maksuvelloisen kanssa. Pykälän 3 momentin mukaan, jos muualla verolaissa säädetään 1 ja 2 momentissa säädetystä poikkeavasti, noudatetaan sen lain säännöksiä. Pykälän 4 momentin mukaan Verohallitus voi antaa tarkempia määräyksiä vastuuseen määräämisessä noudatettavasta menettelystä.

#### *Osakeyhtiölaki (624/2006)*

Uusi osakeyhtiölaki tuli voimaan 1.9.2006 ja sillä kumottiin osakeyhtiölaki 734/1978. Kumotun osakeyhtiölain 2 luvun 14 §:n 2 momentin mukaan yhtiön puolesta ennen sen rekisteröimistä tehdystä toimesta aiheutuneesta velvoitteesta vastaavat toimeen osallistuneet tai siitä päättäneet yhteisyyvelloisesti. Perustamiskirjasta johtuvasta tai perustamiskokouksen jälkeen syntyneestä velvoitteesta siirtyy vastuu kuitenkin yhtiölle sen jälkeen kun se on rekisteröity.

Uuden osakeyhtiölain 1 luvussa säädetään yleisistä periaatteista, perustamisesta ja osakkeista.

Luvun 2 §:ssä säädetään oikeushenkilöllisyydestä ja osakkeenomistajan rajoitetusta vastuusta. Pykälän 1 momentin mukaan osakeyhtiö on osakkeenomistajistaan erillinen oikeushenkilö, joka syntyy rekisteröimisellä. Pykälän 2 momentin mukaan osakkeenomistajat eivät vastaa henkilökohtaisesti yhtiön velvoitteista. Yhtiöjärjestyksessä voidaan kuitenkin määrätä osakkeenomistajan velvollisuudesta suorittaa erityisiä maksuja yhtiölle.

Lain 2 luvussa säädetään osakeyhtiön perustamisesta. Luvun 8 §:n 1 momentin mukaan yhtiö on ilmoitettava rekisteröitäväksi kolmen kuukauden kuluessa perustamissopimuksen allekirjoittamisesta tai yhtiön perustaminen raukeaa.

Luvun 9 §:ssä säädetään rekisteröinnin oikeusvaikutuksista. Pykälän 1 momentin mukaan yhtiö syntyy rekisteröimisellä. Perustamissopimuksen allekirjoittamisen jälkeen tehdystä toimesta tai perustamissopimuksessa yksilöidystä, enintään vuosi ennen perustamissopimuksen allekirjoittamista tehdystä toimesta aiheutuneet velvoitteet siirtyvät yhtiölle rekisteröimisellä.

### 3.2

#### Oikeuskäytäntöä

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun (KHO 1980/4532) mukaan rekisteröimättömän osakeyhtiön perustajaosakas ja hallituksen jäsen ei ollut tehnyt sitoumuksia yhtiön nimissä, eivätkä henkilöt, joiden palkoista suoritettavista maksuista oli kysymys, olleet tehneet työtä sellaisen yhtymän lukuun, jossa hän olisi ollut osakkaana. Hän ei ollut sen vuoksi vastuussa laiminlyödyistä ennakonpidätyksistä ja työnantajan sosiaaliturvamaksuista.

Korkeimman hallinto-oikeuden ratkaisun (KHO 2000/3347) mukaan X Oy oli perustettu 10.2.1995 ja merkitty kaupparekisteriin 21.6.1995. A oli yhtiön perustajaosakas ja hallituksen jäsen. Verotoimisto toimitti 9.5.1996 X Oy:n arvonlisäveron maksuunpanon kesäkuulta 1995 sekä määräsi A:n X Oy:n kanssa yhteisvastuullisesti vastuuseen verosta. Osakeyhtiö on ennen kaupparekisteriin merkitsemistä arvonlisäverolain 13 §:ssä tarkoitettu yhtymä, jonka osakas on arvonlisäverolain 188 §:n mukaan vastuussa sen verosta. Tähän nähden ja kun osakeyhtiölain 2 luvun 14 §:n 2 momentin vastuusäännökset eivät syrjäytä arvonlisäverolain säännöksiä, A oli voitu määrätä vastuuseen yhtiön ennen kaupparekisteriin merkitsemistä eli 20.6.1995 asti suoritettavasta verosta.

### 3.3

#### Arviointia

B Oy ja A harjoittivat pöytälaatikkoyhtiöiden perustamista myyntiä varten. Pöytälaatikkoyhtiöiden hallitukseen oli perustamisvaiheessa merkitty A. B Oy oli myynyt yhtiöt niiden tultua rekisteröidyksi toimimattomina. Ulosottovirasto oli lähettänyt sekä A:lle että B Oy:lle maksukehotuksia, joiden perusteena olivat Uudenmaan veroviraston perittävänä olleet ennakonpidätykset ja työnantajasuoritukset. Sekä A että B Oy olivat hakemuksestaan saaneet Uudenmaan veroviraston maksuvalvontayksikön päätöksiä, joilla heiltä oli poistettu vuosi-ilmoitusten perusteella tehtyjen maksuunpanopäätösten verovastuut.

Huolimatta veroviraston antamista verovastuun poistamispäätöksistä, samoja saatavia oli haettu ulosototeitse monta kertaa vuodessa. Lisäksi menettely toistui seuraavan vuoden vuosivalvonnassa. Erään kerran tieto verovastuun virheellisyydestä ja veroviraston vastuusta vapauttamista koskevasta päätöksestä ei saavuttanut ulosottovirastoa, vaan B Oy:n pankkitilit ja arvo-osuustilit ehdittiin ulosmittata ja osakkeet myydä. Varat tilitettiin verovirastolle, jonka pyynnöstä ulosottovirasto sittemmin palautti varat vähennettynä ulosmittauskuluilla.

Kantelijoiden kohdalla oli kysymys tilanteesta, jossa heidät oli osakeyhtiöiden perustajana ja hallituksen jäsenenä määrätty verovastuuseen veroista, jotka olivat syntyneet osakeyhtiöiden kaupparekisteriin merkitsemisen jälkeen. Kantelijoita ei ollut kuultu tästä verovastuusta. He saivat tiedon heille määrätystä verovastuusta vasta, kun ulosottovirasto ryhtyi perimään maksamatta jätettyjä veroja ulosototeitse.

Veroviraston ja Verohallituksen selvitysten ja lausuntojen mukaan verohallinnon työntajasuoritusten vuosivalvonta tapahtuu koneellisesti maksuvalvonnan sovellusohjelmalla. Oma-aloitteisesti maksettavia työntajasuorituksia maksuunpantaessa käytetään verohallinnon asiakasrekisteriin merkittyjä tietoja verovelvollisesta ja verovelvollisen lisäksi muista verosta vastuussa olevista. Työntajasuoritusten vuosivalvonnassa maksamatta jätettyä veroa koskeva maksuunpanoprosessi on täysin automatisoitu. Menettelyn yhteydessä maksuunpanopäätökseen verovelvolliseksi merkittäviä ei kuulla asiakasrekisteriin perustuvasta vastuumerkinnän oikeellisuudesta, vaikka verovelvolliselle maksuunpantavaa veroa ei voida kohdistaa vastuuvollisten asiakasrekisterissä olevalle vastuuajalle. Verovastuuseen merkitylle ei myöskään toimiteta erikseen verovelvollista koskevaa maksuunpanopäätöstä, johon verovastuuta koskevat tiedot sisältyvät, vaan vastuuseen merkitylle tulee päätös tiedoksi vain, jos verovelvollinen laiminlyö veron maksun ja veroa ryhdytään perimään myös verovastuuseen merkityltä.

Edelleen saatujen selvitysten mukaan vuosivalvonnassa tehtävällä maksuunpanopäätöksellä verosta vastuuseen merkitseminen voi johtaa aiheettomaan vastuumerkintään. Tällainen voi tapahtua, kun asiakasrekisteriin merkittyjen vastuuvollisten rajoitettu vastuuajaksi ajoittuu vuosivalvonnan kohdevuoteen. Käytännössä vastuuvolliset merkitään rajoitetusta vastuuajastaan huolimatta verovelvollisen maksuunpanopäätökseen vastuuseen koko maksuunpanon suuruudesta verosta. Aiheettomia vastuumerkintöjä todetaan esiintyvän Verohallinnossa vuosittain jonkin verran.

Verohallitus toteaa, että vastuuseen merkittävien oikeusturvan kannalta ongelmallista on se, ettei heitä kuulla ennen vastuuseen merkitsemistä. Lisäksi vastuuseen merkitty saa tiedon vastuusta vasta, kun veroa ryhdytään perimään vastuuvolliselta ulosottoteitse verovelvollisen jättäessä veron maksamatta.

Verohallinnon edellä selostetun menettelyn osalta totean seuraavan.

Ennakkoperintälain mukaan, jos toinen henkilö on vastuussa vain osasta ennakkoa, verovirasto voi tarvittaessa määrätä edellä tarkoitettua henkilöä kuultuaan hänet verovelvollisen kanssa yhteisvastuulliseksi. Veronkantolain vastuuvollisia koskevan säännöksen mukaan osakeyhtiö vastaa niin kuin omasta verostaan ennen sen rekisteröimistä harjoitetusta toiminnasta sen puolesta toimineille määrättyistä veroista. Lain vastuuseen määrittämisestä koskevan säännöksen mukaan vero määrätään vero- ja maksuvelvollisen ja siitä vastuussa olevien yhteisvastuullisesti maksettavaksi.

Korkein hallinto-oikeus on ratkaisukäytännössään todennut, että osakeyhtiön perustajaosakas, joka ei ollut tehnyt sitoumuksia yhtiön nimissä, ei ollut vastuussa laiminlyödyistä ennakonpidätyksistä ja työsuorituksista. Arvonlisäverotuksen osalta korkein hallinto-oikeus katsonut, että osakeyhtiön osakas on voitu määrätä verovastuuseen vain perustettavan yhtiön ennen kaupparekisteriin merkitsemistä suoritettavasta verosta.

Verohallinnon työntajasuoritusten vuosivalvonnan yhteydessä tapahtuva verovastuuseen määrittämismenettely on perustunut pelkästään sen omiin asiakasrekistereihin merkittyihin tietoihin. Osakeyhtiön perustajat ja hallituksen jäsenet on määrätty verovastuuseen ilman, että verohallinto on selvittänyt verovastuiden oikeellisuutta tai kuullut verovastuuseen määrättyjä. Tämä menettely on koskenut myös osakeyhtiön perustajien ja hallitusten jäsenten verovastuita, jotka ovat syntyneet osakeyhtiön kaupparekisteriin merkitsemisen jälkeen. Menettely on tältä osin vastoin osakeyhtiölainsäädännön yhtä keskeisimpää periaatetta, jonka mukaan osakeyhtiö on osakkeenomistajistaan erillinen oikeushenkilö, joka syntyy rekisteröimisellä. Osakkeenomistajat eivät lain mukaan vastaa henkilökohtaisesti yhtiön velvoitteista. Lisäksi, vaikka tällaiset perustajat olivat saaneet veroviraston antamia verovastuun poistamispäätöksiä, samoja saatavia oli haettu ulosottoteitse monta kertaa vuodessa.

Osakeyhtiön perustajilla ja hallituksen jäsenillä on ollut oikeus luottaa voimassa olevaan oikeusjärjestykseen ja osakeyhtiölainsäädännön keskeiseen, osakeyhtiölaissa nimenomaisesti säädettyyn periaatteeseen, jonka mukaan osakeyhtiö on erillinen oikeushenkilö, joka syntyy rekisteröinnillä. Tämä sama periaate on säädetty myös verolainsäädännössä. Oikeuskäytännön mukaan perustajien ja hallituksen jäsenten verovastuu rekisteröimättömän osakeyhtiön velvoitteista on päätynyt yhtiön rekisteröintiin.

Käsitykseni mukaan Verohallinnon noudattamalle menettelylle ei ole löydettävissä verolainsäädäntöön, osakeyhtiölakiin eikä hallintolakiin nojautuvaa perustetta. Kun Verohallinto ei ole maksuvalvonnassaan selvittänyt verovastuun oikeellisuutta eikä kuullut osakeyhtiön perustajia tai hallituksen jäseniä, tällä laiminlyönnillä on merkittävä tavalla vaarannettu näiden tahojen perustuslaissa perusoikeutena turvattua oikeusturvaa. Menettely on myös selkeästi vastoin hallintolaisissa viranomaiselle asetettua selvittämisvelvollisuutta ja asianosaisen kuulemisvelvollisuutta. Se on käytännössä johtanut siihen, että vastuuseen merkitty on saanut tiedon lainvastaisesti määrätystä osakeyhtiön rekisteröinnin jälkeiseen aikaan kohdistuvasta verovastuustaan vasta ulosottoviranomaisen maksukehotuksilla. Äärimmäisessä tapauksessa verovastuuseen määrätty ei ole ehtynyt saada ulosmittausta estetyksi ja hänelle on aiheutunut asiasta varojen realisointia ja muita kohtuuttomia seuraamuksia.

Jos veroviranomainen maksuvalvonnassaan määrää verovelvollisen, rekisteröimättömän osakeyhtiön, lisäksi jonkun muun tahon verovastuuseen, se voi tapahtua vain viranomaisen hankkimanselvityksen perusteella. Viranomaisella on velvollisuus selvittää, että rekisteröimättömällä osakeyhtiöllä on ollut verotukseen vaikuttavaa toimintaa ennen kaupparekisteriin merkitsemistä ja että vastuuseen määrättävä perustaja tai hallituksen jäsen on tehnyt sitoumuksia tai muuten toiminut perustettavan yhtiön puolesta tai lukuun. Verovastuuseen määrättävää on myös asianmukaisesti kuultava tässä hänen etujaan ja oikeuksiaan koskevassa päätöksenteossa. Määrättävä verovastuu voi ulottua vain aikaan ennen yhtiön rekisteröintiä.

Verohallitus esitti viimeisimmässä, 14.5.2008 päivätyssä selityksessään, että Verohallinto tulee muuttamaan rekisterikäytäntöjään niin, että nykyisestä menettelystä, jossa yhtiö merkitään Verohallinnon rekisteriin ensin rekisteröimättömänä osakeyhtiönä, luovutaan. Yhtiö merkitään Verohallinnon rekisteriin vasta sen jälkeen, kun se on merkitty kaupparekisteriin. Jos asiakkaalla on erityinen tarve päästä Verohallinnon rekisteriin jo ennen kaupparekisterimerkintää, se olisi mahdollista asiakkaan aloitteesta. Tässä tilanteessa verovastuu voi arvonlisäveron osalta syntyä ajalta ennen kaupparekisteriin rekisteröintiä.

Jo rekisteröityjen osakeyhtiöiden osalta Verohallinto muuttaa menettelyään siten, että päätöksille ei enää merkitä automaattisesti vastuulliseksi henkilöitä, jotka ovat verohallinnon asiakasrekisterin mukaan toimineet vastuullisina perustettavassa yhtiössä ennen yhtiön rekisteröintiä. Jos arvonlisävero on jäänyt suorittamatta yhtiön ensimmäiseltä tilikaudelta, tutkitaan tapauskohtaisesti erikseen, onko edellytyksiä määrätä perustaja tai hallituksen jäsen vastuuseen verosta.

#### 4

#### TOIMENPITEET

Verohallinnossa noudatettu menettely on ollut lainvastainen, kun osakeyhtiön perustajana ollut osakas tai hallituksen jäsen on määrätty vastuuseen veroista, jotka ovat syntyneet toiminnasta osakeyhtiön rekisteröinnin jälkeen. Verovastuun oikeellisuutta ei ole tutkittu eikä vastuuseen määrättyjä ole kuultu. Vastuuseen määrätty on saanut tiedon tästä väärästä verovastuusta vasta ulosottoviraston maksukehotuksilla. Menettely on toistunut, kun samoja saatavia on haettu ulostoteitse monta kertaa vuodes-

sa. Äärimmäisessä tilanteessa tieto väärästä verovastuusta ei ollut saavuttanut ulosottovirastoa, vaan omaisuutta oli ehditty ulosmitata ja myydä.

Asiassa saatujen selvitysten mukaan virheellisiä vastuumerkintöjä on esiintynyt vuosittain jonkin verran. Tästä huolimatta saadun selityksen mukaan Verohallinto vasta nyt pyrkii saattamaan työnantajasuoritusten vuosivalvonnan maksuunpanon yhteydessä tapahtuvan verovastuuseen määräämisen lainmukaiseksi.

Edellä todetun johdosta annan Verohallinnolle eduskunnan oikeusasiamiehestä annetun lain 10 §:n 1 momentin nojalla huomautuksen vastaisen varalle edellä selostetusta työnantajasuoritusten vuosivalvonnan maksuunpanon yhteydessä noudatetusta lainvastaisesta verovastuuseen määräämismenettelystä ja aiheuttomasta viivyttelystä saattaa menettely lainmukaiseksi.

Samalla esitän Verohallinnon harkittavaksi, miten se voisi hyvittää kantelijoille tällä lainvastaisella menettelyllä aiheuttamansa vahingon ja haitan.

Pyydän Verohallintoa ilmoittamaan minulle 1.11.2008 mennessä, mihin toimenpiteisiin tämä päätökseni on antanut aihetta.