

8.5.2007

Dnro 3934/4/06

Ratkaisija: Apulaisoikeusasiamies Petri Jääskeläinen

Esittelijä: Oikeusasiamiehensihteeri Ulla-Maija Lindström

VEROVIRASTON LAINVASTAINEN MENETTELY VERONHUOJENNUSTA KOSKEVASSA PÄÄTÖKSENTEOSSA

1 KANTELU

Kantelija pyysi 21.11.2006 päivätyssä kirjeessään oikeusasiamiestä tutkimaan veroviraston ratkaisun hänen hakemukseensa varainsiirtoveron huojentamiseksi. Kantelija arvosteli päätöksen perusteita, joissa vain ilmoitettiin, ettei hänen esittämiään perusteita voitu pitää laissa tarkoitettuina erityisinä syinä, joiden vuoksi varainsiirtoveron perimistä voitaisiin pitää kohtuuttomana. Kantelija ihmetteli, mitä nämä syyt olivat, jos hänen esittämänsä kohtuutonta elämäntilannetta ei pidetty tällaisena. Hän epäili, ettei päätös ollut oikeudenmukainen eikä laintulkinta ollut yhtenäinen. Lisäksi häntä hämmästytti päätöksen toteutus, ettei siihen saanut valittamalla hakea muutosta.

2.1 Asiakirjoista saatava selvitys tapahtumista

Kantelija osti yhdessä puolisonsa kanssa 22.3.2006 allekirjoitetulla kauppakirjalla omakotitalon 80 000 euron kauppahinnasta, josta vähennettiin sähkö- ja vesiliittymän arvo. Varainsiirtovero 3 037,60 euroa laskettiin 76 000 euron hinnasta. Vero maksettiin 4.5.2006.

Perheeseen kuului yhteensä 12 lasta, joista kolme oli alaikäisiä. Puolisoiden tarkoituksena oli muuttaa alaikäisten lastensa kanssa keväällä uuteen kotiin. Perheen olleessa 1.4.2006 viemässä toista muuttokuormaa perheen isä sai äkillisen sairauskohtauksen. Hän menehtyi matkalla sairaalaan.

Kantelijan 21.9.2006 päivätyen huojennushakemuksen mukaan tämän järkyttävän tapahtuman seurauksena alaikäiset lapset eivät missään tapauksessa halunneet muuttaa uuteen kotiin. Tilanteessa ei ollut muuta mahdollisuutta kuin, että kantelija myi talon 76 000 euron kauppahinnalla. Talosta tuli siten puolen vuoden sisällä kahteen kertaan maksetuksi varainsiirtovero. Isän osuus päätettiin jakaa heti lapsille, jotka vähävaraisina tarvitsivat rahaa. Kantelijalle jäävä osuus pesästä oli pieni ja hän joutui velkavaroin ostamaan sopivan asunnon itselleen ja alaikäisille lapsilleen. Kantelija oli hakemukseen liitetyn todistuksen mukaan työskennellyt kunnan sosiaali- ja terveystoimen työyksiköissä määräaikaisin työsopimuksin, joiden välissä oli ollut pitempiäkin työttömyysjaksoja. Kantelijan mukaan työ oli raskasta kolmivuorotyötä, jota hän ei tässä tilanteessa kyennyt tekemään. Asioiden hoitoon liittyi muutenkin paljon kustannuksia. Taloudellisesti raskaaseen elämäntilanteeseen ja oman terveydentilansa heikentymiseen vedoten kantelija pyysi omakotitalosta maksetun varainsiirtoveron huojentamista.

Verovirasto hylkäsi hakemuksen 12.10.2006 tekemällään päätöksellä. Päätöksen perustelujen mukaan vapautus voidaan muun muassa myöntää, jos verovelvollisen veronmaksukyky on olennaisesti alentunut tai jos verovelvollinen on muun syyn kuin oman huolimattomuutensa tai laiminlyöntinsä vuoksi erehtynyt verosäännösten sisällöstä taikka jos veron periminen on muusta erityisestä syystä ilmeisesti kohtuutonta. Päätöksen mukaan kantelijan esittämiä perusteita ei voida pitää sellaisina laissa tarkoitettuina erityisinä syinä, joiden vuoksi varansiirtoveron perimistä voitaisiin pitää kohtuuttomana. Kiinteistölle kuuluva varainsiirtovero on aiheellinen ja kantelijan sekä kuolinpesän varallisuus huomioon ottaen ei perusteita huojennukselle ole. Päätöksessä todettiin, että siihen ei saanut hakea muutosta.

2.2

Kantelun tutkimiseksi hankittu selvitys

Selvityspyyntöni 4.12.2006

Pyysin verovirastolta selvitystä kantelun tutkimiseksi. Pyysin kiinnittämään selvityksessä erityisesti huomiota siihen, että olin jo 12.5.2003 antamassani päätöksessä (dnro 176/4/02) saattanut Verohallituksen tietoon käsitykseni siitä, että verosta vapauttamista koskeviin hakemuksiin, jotka eivät ole ilmeisen perusteettomia, annettavat päätökset on perusteltava. Perusteluissa on ilmoitettava, mitkä ovat ne joko hakijan vetoamat tai muut ratkaisun perusteena olevat tosiseikat, joihin päätös perustuu ja joiden avulla voidaan arvioida, onko viranomaisen käyttänyt harkintavaltaansa laillisissa rajoissa ottaen huomioon muun muassa yhdenvertaisuusperiaatteen.

Niin ikään olin erääseen kanteluun 17.10.2005 antamassani päätöksessä (dnro 1929/4/04) viitannut 1.1.2004 voimaan tulleen hallintolain 45 §:ään, jossa säädetään päätöksen perustelemisesta. Pykälän 1 momentin mukaan päätös on perusteltava. Perusteluissa on ilmoitettava, mitkä seikat ja selvitykset ovat vaikuttaneet ratkaisuun, sekä mainittava sovelletut säännökset. Lain esitöissä hallintovaliokunta (HaVM 29/2002 vp) painotti lain 45 §:n tarkoitusta korostaa huolellisen päätöksen perustelemisen tärkeyttä sekä parantaa perustelujen laatua. Perusteluvollisuuden merkitys oikeusturvaperiaatteena on valiokunnan mukaan viime vuosien aikana selvästi korostunut. Perusteluvollisuus on merkityksellinen muun ohella perustuslain 21 §:ssä tarkoitetun hyvän hallinnon takeena. Käsitykseni mukaan verosta vapauttamista koskevaan hakemukseen annettavat päätökset on perusteltava siten, että hakija tietää, mitkä seikat ja selvitykset ovat johtaneet ratkaisuun. Perustelujen täsmällisyydellä ja selkeydellä on tärkeä merkitys viranomaistoimintaa kohtaan tunnettavan yleisen luottamuksen kannalta. Päätöksen perustelujen avulla voidaan myös arvioida, onko veroviranomainen käyttänyt harkintavaltaansa laillisissa rajoissa.

Totesin, että veroviraston kantelijan hakemukseen 12.10.2006 antamasta päätöksestä ei ilmene, miksi hänen esittämiään perusteita ei pidetty sellaisina erityisinä syinä, joiden nojalla varainsiirto voitaisiin huojentaa. Kantelijalle on siten jäänyt epätietoisuutta päätöksen perusteista ja siitä, onko veroviraston ratkaisu ollut yleisen ratkaisukäytännön mukainen.

Veroviraston selvitys 27.2.2007

Veroviraston veronkantoyksikön selvityksen mukaan kantelijan hakemuksesta kävi ilmi tapahtumakulku. Perukirjasta kävi ilmi puolisoiden varat sekä se, ettei heillä ollut velkaa. Verohallinnon rekisterin mukaan kysymyksessä ollut varainsiirtovero 3 037,60 euroa maksettiin 4.5.2006.

Verohallinnon rekisteristä selvitettiin hakijan ja hänen puolisonsa tulot verovuosilta 2003–2005. Lisäksi oli selvitetty, että kantelijan puoliso oli myynyt pojalleen omistamansa vanhan omakotitalon 85 000 eurolla. Perukirjan ja varainsiirtoveron määrän perusteella uusi omakotitalo ostettiin 76 000 euron kauppahinnalla.

Näiden selvitysten jälkeen oli päädytty siihen, että lain vaatimia erityisiä syitä huojennukselle ei ollut. Päätös kirjoitettiin verohallinnossa käytetyille valmiille päätöspohjalle. Pohja näyttäisi laaditun pikemminkin verotusmenettelystä annetun lain 88 §:n mukaisille päätöksille. Varainsiirtoverolain 52 §:ssä huojennusedellytyksenä on mainittu vain erityiset syyt. Päätöksessä oli yleisesti todettu, että hakijan esittämät perusteet eivät olleet sellaisia erityisiä syitä, joiden perusteella hakemus voidaan myöntää. Seuraavaksi veron todettiin olleen aiheellinen ja lopuksi viitattiin hakijan ja kuolinpesän varallisuuteen.

Päätöksen perusteluissa ei kirjoitettu näkyviin varallisuus- tai tulotietoja, vaan ainoastaan viitattiin niihin, koska ne olivat hakijan tiedossa muutenkin. Hakemuksessa oli voimakkaasti nostettu esiin perheen isän äkillinen kuolema. Päätöksen perusteluissa tätä perustetta ei erikseen mainittu, koska asiaan haluttiin suhtautua pieteetillä. Varsinaisena perusteluissa voidaan ehkä nähdä se, että kiinteistön omistuksen ja varsinkin lyhyeen asumisen aikaan erityisenä syynä huojennukselle ei ole otettu kantaa. Syynä oli ehkä se, että kokonaisarvostelun kannalta, koska muiden perusteiden osalta huojennusperusteita ei ollut, niin tämä peruste ei myöskään yksinään riittänyt perusteeksi ja jäi sitten epähuomiossa käsittelemättä.

Veroviraston alueverojohtajan selvityksen mukaan kantelijan hakemuksen hylkäämisen perusteena oli ollut se seikka, että kantelijan ja hänen puolisonsa kuolinpesän varallisuuden määrä huomioon ottaen kantelijan hakemuksessa selittämiä olosuhteita ei voitu pitää varainsiirtoverolain 52 §:ssä tarkoitettuna erityisenä syynä. Huojennuskäytännössä päätökset tehdään ensisijaisesti taloudellisten näkökohtien perusteella eikä tapahtumakulun hakijalle aiheuttamia henkisiä kärsimyksiä yleensä sellaisenaan pidetä riittävänä perusteena huojennuksen myöntämiselle. Tämä oli todettu päätöksessä ainoastaan lausumalla, että kantelijan esittämät seikat eivät olleet laissa tarkoitettu riittävä syy.

Selvityksen mukaan hakija kokee helposti kärsimyksensä väheksymisenä sen lausumisen, ettei hakijan taloudellisten seikkojen kanssa yhteismitaton kärsimys ole yksinään riittävä peruste hakemuksen hyväksymiselle. Kun vaikeassa tilanteessa olleen kantelijan kärsimyksen lisäämistä haluttiin välttää, päätöksen perustelut jäivät tarpeettoman niukoiksi.

Verovirasto korostaa jatkossa sekä koulutuksessa että toiminnan ohjauksessa päätösten täsmällisen ja selkeän perustelemisen tärkeyttä myös huojennuspäätöksiä annettaessa.

3 RATKAISU

3.1 Oikeusohjeet

Perustuslain 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. 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.

Hallintolain 2 luvussa säädetään hyvän hallinnon perusteista. Niihin kuuluvat lain 6 §:ssä säädetty hallinnon oikeusperiaatteet. 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 45 §:n 1 momentin mukaan päätös on perusteltava. Perusteluissa on ilmoitettava, mitkä seikat ja selvitykset ovat vaikuttaneet ratkaisuun sekä mainittava sovelletut säännökset. Pykälän 2 momentin mukaan päätöksen perustelut voidaan jättää esittämättä, jos 1) tärkeä yleinen tai yksityinen etu edellyttää päätöksen välitöntä antamista, 2) päätös koskee kunnallisen monijäsenen toimielimen toimittamaa vaalia, 3) päätös koskee vapaaehtoiseen koulutukseen ottamista tai sellaisen edun myöntämistä, joka perustuu hakijan ominaisuuksien arviointiin, 4) päätöksellä hyväksytään vaatimus, joka ei koske toista asianosaista eikä muilla ole oikeutta hakea päätökseen muutosta taikka 5) perusteleminen on muusta erityisestä syystä ilmeisen tarpeetonta. Pykälän 3 momentin mukaan perustelut on kuitenkin 2 momentissa tarkoitetuissa tilanteissa esitettävä, jos päätös merkitsee olennaista muutosta vakiintuneeseen käytäntöön.

Hallintolain 48 §:n mukaan, jos valittaminen on erityisen säännöksen nojalla kielletty tai päätös ei ole valituskelpoinen, päätökseen on sisällytettävä ilmoitus siitä, minkä säännöksen nojalla valittaminen ei ole mahdollista.

Varainsiirtoverolain 52 §:ssä säädetään veronhuojennuksesta. Pykälän 1 momentin mukaan verovirasto voi erityisistä syistä hakemuksesta alentaa suoritettua tai suoritettavaa veroa, viivästyskorotusta, veronkorotusta, veronlisäystä, viivästyskorkoa ja jäämämaksua, viivekorkoa sekä lykkäyksen vuoksi suoritettavaa korkoa taikka poistaa ne kokonaan. Pykälän 4 momentin mukaan tämän pykälän nojalla annettuun päätökseen ei saa valittamalla hakea muutosta.

Hallituksen esityksessä hallintolain edellyttämiksi muutoksiksi verolainsäädäntöön (HE 117/2003 vp) todettiin varainsiirtoveron osalta muun ohella, että varainsiirtoverolaissa ei ole säännöksiä maksuunpanopäätösten, veroasiamiesten pyynnöstä tehtävien päätösten tai veron palauttamista koskevien päätösten sisällöstä tai perusteluista. Päätöksiin kirjoitetaan perustelut lukuun ottamatta veronpalauttamista koskevia hyväksytyjä päätöksiä. Niiden perustelemista voidaankin yleensä pitää ilmeisen tarpeettomana. Päätöksen sisällön ja perustelujen osalta sovelletaan hallintolain säännöksiä.

Oikeuskirjallisuudessa (Pertti Puronen: Omaisuuden siirtoverot, Helsinki 1999, s. 597–598) todetaan varainsiirtoveron huojentamisesta, että lakitesti on varsin niukkasanainen sen suhteen, millä aineellisilla edellytyksillä huojennus voidaan myöntää. Ainoana kriteerinä huojennukselle mainitaan, että hakija esittää myöntämisen tueksi syitä, joita ratkaisija voi pitää erityisinä. Ratkaisevalla viranomaisella on siten periaatteessa huojennuksen myöntämiseen vapaa harkinta. Kenelläkään ei voida katsoa olevan huojennukseen laillista oikeutta.

Oikeuskirjallisuuden mukaan huojennuspäätöksiä tekevien viranomaisten ratkaisukäytäntö ei ole yleisesti tiedossa. Huojennuksen myöntämisperusteita pohdittaessa kyseeseen tulevat lähinnä perusteet, joiden nojalla voidaan vapautus myöntää muun varallisuudenverotuksen piiriin kuuluvissa tapauksissa. Perintö- ja lahjaverolain 53 §:ssä mainitaan erikseen tapaukset, joissa vapautus voidaan myöntää. Ensimmäiseen ryhmään kuuluvat tapaukset, joissa yksilön taloudellinen asema on muusta erityisestä syystä olennaisesti heikentynyt. Esimerkkeinä erityisistä syistä mainitaan laissa elatusvelvollisuus, työttömyys ja sairaus. Syy voi olla muukin, jos siitä on seurannut veronmaksukyvyyn olennainen aleneminen. Toiseen ryhmään luetaan syyt, jotka liittyvät yritystoimintana tai työpaikkojen säilymiseen. Vapautus voi tulla kyseeseen, jos veron periminen vaarantaisi yritystoiminnan jatkumisen. Kol-

manteen ryhmään luetaan tapaukset, joissa veron periminen olisi muusta syystä ilmeisen kohtuutonta. Tällainen tilanne saattaa syntyä esimerkiksi silloin, kun taloudelliset olosuhteet ovat muusta kuin edellä mainituista syistä muuttuneet olennaisesti.

3.2

Arviointi

Vuoden 2004 alusta voimaan tulleen hallintolain tarkoituksena on toteuttaa ja edistää hyvää hallintoa sekä oikeusturvaa hallintoasioissa. Lain 2 luvussa säädetään hyvän hallinnon perusteista. Niihin kuuluvat muun ohella lain 6 §:ssä säädetty viranomaisen ratkaisutoimintaa ohjaavat yleiset oikeusperiaatteet. Hallinnossa asioivia on kohdeltava tasapuolisesti, ratkaisutoiminnan tulee olla johdonmukaista ja viranomaisen toimien tulee olla puolueettomia. Lisäksi lain tasolla on nyt vahvistettu luottamussuojan periaate. Viranomaisten toimien on suojattava oikeusjärjestyksen perusteella oikeutettuja odotuksia. Luottamuksen suojaamisen keskeisenä sisältönä on, että yksityisten tulee voida luottaa viranomaisten toiminnan oikeellisuuteen ja virheettömyyteen sekä viranomaisten tekemien hallintopäätösten pysyvyyteen.

Hallintolain 45 §:ssä säädetään päätöksen perustelemisesta. Pykälän 1 momentin mukaan päätös on perusteltava. Perusteluissa on ilmoitettava, mitkä seikat ja selvitykset ovat vaikuttaneet ratkaisuun, sekä mainittava sovelletut säännökset. Lain esitöissä hallintovaliokunta (HaVM 29/2002 vp) painotti lain 45 §:n tarkoitusta korostaa huolellisen päätöksen perustelemisen tärkeyttä sekä parantaa perustelujen laatua. Perusteluvollisuuden merkitys oikeusturvaperiaatteena on valiokunnan mukaan viime vuosien aikana selvästi korostunut. Perusteluvollisuus on merkityksellinen muun ohella perustuslain 21 §:ssä tarkoitetun hyvän hallinnon takeena.

Oikeuskirjallisuudessa (Olli Mäenpää – Hallintolaki ja hyvän hallinnon takeet, Helsinki 2004, ss 247) on todettu, että oikeus saada perusteltu päätös kuuluu perustuslain 21 §:n 2 momentissa nimenomaisesti mainittuihin hyvän hallinnon takeisiin, jotka turvataan lailla. Päätöksen perustelemista määrittelevä hallintolain 45 § on tämän perustuslaillisen toimeksiannon edellyttämä perussäännös, jolla turvataan hyvän ja avoimen hallinnon toteutumista. Perustelujen toinen keskeinen tehtävä liittyy myös asianomaisen oikeusturvaan. Perustelujen sisältämä informaatio mahdollistaa päätöksen lainmukaisuuden ja muutoksenhaun tarpeen arvioinnin. Päätöstä koskeva muutoksenhakukielto ei poista perusteluvollisuutta.

Viranomaisen harkintavallan laajuus ei oikeuskirjallisuuden mukaan vaikuta perusteluvollisuuden ulottuvuuteen. Erityisesti joustavien oikeusnormien, kuten "erityiset syyt" ja "yleinen tarve", soveltamiseen nojautuvan päätöksen perusteluista voidaan arvioida, onko viranomainen käyttänyt harkintavaltansa oikein. Tällaiseen säännökseen nojautuva perustelu on riittämätön, jos siinä nojaututaan esimerkiksi pelkästään siihen, että viranomainen ei katso olevan "erityisiä syitä" tai "tarvetta" hyväksyä hakemusta.

Edelleen oikeuskirjallisuuden mukaan oikeus saada perusteltu päätös kuuluu hyvän hallinnon keskeisiin takeisiin. Perusteluvollisuudesta voidaan kuitenkin poiketa, jos perustelujen saamista ei voida pitää asianomaisen oikeusturvan kannalta ehdottoman välttämättömänä ja perustelusta luopumista puoltavat painavat perusteet. Poikkeukset perustelujen esittämistä koskevasta yleisestä velvollisuudesta on säädetty hallintolain 45 §:n 2 momentissa, jossa määritellään viisi poikkeustapausta. Luetelo on tarkoitettu tyhjentäväksi, mutta myös muussa laissa voi olla erityissäännöksiä poikkeamisesta. Poikkeukset perusteluvollisuudesta eivät myöskään sisällä perustelukieltoa, vaan ainoastaan sallivat säädettyissä tilanteissa jättää päätöksen perustelut esittämättä.

Veroviraston 12.10.2006 antamasta päätöksestä ei ilmene, miksi kantelijan esittämiä syitä erityisesti perheen isän äkillisestä kuolemasta aiheutunutta kantelijan heikentyneitä taloudellista tilannetta ja kiinteistön omistuksen lyhyttä aikaa tai kantelijan esittämiä muita perusteita ei pidetty laissa tarkoitettuina erityisinä syinä veron huojentamiselle. Päätöksessä todetaan vain, ettei kantelijan esittämiä perusteita voida pitää sellaisina laissa tarkoitettuina syinä, joiden vuoksi varainsiirtoveron perimistä voitaisiin pitää kohtuuttomana.

Veroviraston selvityksen mukaan ratkaisu perustui verohallinnon rekisteritietoihin hakijan ja hänen puolisonsa tuloista vuosina 2003–2005 sekä perukirjan tietoihin kuolinpesän ja lesken varallisuudesta. Hakijan puolison äkillisen kuoleman aiheuttamaa kärsimystä ei selvityksen mukaan haluttu korostaa, koska sitä ei veroviraston käsityksen mukaan pidetty huojennusperusteena. Varsinaisena puutteena pidettiin sitä, että kiinteistön omistuksen lyhyeen aikaan ei päätöksessä otettu kantaa. Kokonaisarvostelussa tämä peruste ei selvityksen mukaan ollut yksinään riittävä peruste huojennukselle.

Veroviraston menettelyn osalta totean seuraavan.

Veroviranomaisen verosta vapauttamista koskeva päätös on hallintopäätös, joka hallintolain 45 §:n 1 momentissa säädetyn perusteluvelvollisuuden nojalla on perusteltava siten, että perusteluissa ilmoitetaan mitkä seikat ja selvitykset ovat vaikuttaneet ratkaisuun. Perustelujen on oltava riittävän selkeitä, yksilöityjä ja ymmärrettäviä. Perusteluissa on ilmoitettava, mitkä seikat on katsottu selvitettyiksi ja mikä merkitys näille on annettu. Perustelujen täsmällisyydellä ja selkeydellä on näissä tilanteissa erityinen merkitys viranomaistoimintaa kohtaan tunnettavan yleisen luottamuksen kannalta. Lisäksi näiden päätösten perustelujen avulla voidaan myös arvioida, onko veroviranomainen käyttänyt harkintavaltansa laillisissa rajoissa. Pelkästään sovelletun lainkohdan selostaminen ei ole riittävä perustelu.

Varainsiirtoverolain mukaan verovirasto voi erityisestä syystä hakemuksesta alentaa suoritettua tai suoritettavaa veroa. Oikeuskirjallisuudessa on todettu, että lakiteksti on niukkasanainen sen suhteen, millä perusteilla huojennus voidaan myöntää. Huojennuksen myöntämisperusteita pohdittaessa kyseeseen tulevat lähinnä perusteet, joiden nojalla voidaan vapautus myöntää muun varallisuudenverotuksen piiriin kuuluvissa tapauksissa. Perintö- ja lahjaverolaisissa mainitaan erikseen tapaukset, joissa vapautus voidaan myöntää. Ensimmäiseen ryhmään kuuluvat tapaukset, joissa yksilön taloudellinen asema on muusta erityisestä syystä olennaisesti heikentynyt. Toiseen ryhmään luetaan syyt, jotka liittyvät yritystoimintana tai työpaikkojen säilymiseen. Kolmanteen ryhmään luetaan tapaukset, joissa veron periminen olisi muusta syystä ilmeisen kohtuutonta.

Veroviraston kantelijan veronhuojennushakemukseen antama päätöstä ei ole perusteltu hallintolaisella edellytetyllä tavalla. Päätöksessä ei ole vastattu hakijan esittämiin perusteisiin verosta vapauttamiselle. Veroviraston selvityksen mukaan hylkäämispäätöksen perusteena olivat olleet taloudelliset näkökohdat, hakijan ja hänen puolisonsa tulot verovuosina 2003–2005 ja varallisuus. Vaikka varainsiirtoverovelvollisuus perustuu luovutuksensaajan veronmaksukykyyn, veronhuojennussäännöksen tarkoituksena on niin tässä laissa kuin verolaeissa yleensäkin ottaa huomioon veron maksuvelvollisuuden määräytymisen jälkeen veronmaksukyvyssä tapahtunut alentuminen. Jos hakijan veronmaksukyvyssä on tapahtunut olennainen alentuminen, veroviranomainen voi tästä erityisestä syystä kohtuullistaa veroa.

Käsitykseni mukaan veroviraston verosta vapautumista koskevassa arvioinnissa ei olisi tullut veroviraston selvityksissä esitetyllä tavalla nojautua vain kantelijan ja puolison taloudelliseen tilanteeseen kuolinhetkellä. Selvitysten valossa veroviraston arvioinnissa ei näyttäisi otetun huomioon huojennussäännöksen keskeisenä tarkoituksena olevaa ja hakemusperusteena nimenomaisesti esitettyä kantelijan ja hänen perheensä veronmaksukyvyyn alentumista puolison kuoleman johdosta ja siten talou-

dellista tilannetta veronmaksuvelvollisuuden syntymisen jälkeen eikä muita kuolemasta johtuneita olosuhteita, kuten kiinteistön omistuksen lyhyttä aikaa ja tapahtuman aiheuttamaa järkytystä.

Kiinnitän veroviraston huomiota myös siihen, että hallintolain 48 §:n mukaan, jos valittaminen on erityisen säännöksen nojalla kielletty tai päätös ei ole valituskelpoinen, päätökseen on sisällytettävä ilmoitus siitä, minkä säännöksen nojalla valittaminen ei ole mahdollista. Riittävää ei siten ole, että veronhuojennuspäätöksessä vain todetaan, ettei siihen saa hakea valittamalla muutosta. Päätöksessä on ilmoitettava, että tämä muutoksenhakukiello perustuu varainsiirtoverolain 52 §:n 4 momentin säännökseen.

4

LOPPUTULOS JA TOIMENPITEET

Edellä todetun johdosta annan verovirastolle huomautuksen sen lainvastaisesta menettelystä. Tässä tarkoituksessa lähetän päätökseni veroviraston tietoon. Saatan päätökseni myös Verohallituksen tietoon otettavaksi huomioon Verohallinnon asianmukaisessa ja riittävässä ohjauksessa.