

8.5.2008

Dnro 611/4/07

Ratkaisija: Apulaisoikeusasiamies Petri Jääskeläinen

Esittelijä: Vanhempi oikeusasiamiehensihteeri Ulla-Maija Lindström

VEROVELVOLLISEN KUULEMINEN SEKÄ VERONOIKAISUPÄÄTÖKSEN MUOTO JA SISÄLTÖ

1 KANTELU

Kantelija pyysi kantelukirjoituksessaan eduskunnan oikeusasiamiestä tutkimaan - - - verotoimiston, erityisesti apulaisverosihteerin, toiminnan laillisuuden vuosien 2003 ja 2004 verotuksia muutettaessa. Kantelijan käsityksen mukaan veroviranomaiset menettelivät asiassa lainvastaisesti.

Ennen verotusten muuttamista kantelijalle lähetettiin 14.12.2006 päivätty kuulemiskirje, joka toimitettiin väärään osoitteeseen. Hän toimitti kirjeen välittömästi asiamiehelleen, joka yritti tavoittaa apulaisverosihteeria keskustellakseen verotusperusteista. Asiamiehelle kuitenkin kerrottiin, että apulaisverosihteeri oli lomalla ja palasi virastoon vasta 2.1.2007. Kantelijan asiamies sai verotoimistosta jatkoaikaa vastineelle ensin 2.1.2007 asti ja sen jälkeen 8.1.2007 asti.

Myönnetystä vastineen jatkoajasta huolimatta kantelija sai 29.12.2006 päivättyt veronoikaisupäätökset verovelvollisen vahingoksi. Kun kantelijan asiamies 8.1.2007 soitti apulaisverosihteerille, tämä kertoi menettelyn perusteeksi sen, ettei kantelijalle olisi tullut myöntää jatkoaikaa selvityspyyntöön. Kantelijan käsityksen mukaan menettely oli lainvastainen, kun verotuspäätökset tehtiin verovelvollisen kuulemisaikana. Hän viittasi verotusmenettelystä annetun lain 26 §:n 3 momenttiin (477/1998) ja lain esitöihin (VaVM 20/1998 vp). Kuulemisvelvollisuutta korostettiin lainmuutoksella. Kantelijan tapauksessa verovelvollisen tehokas puolustautuminen mielivaltaista verotuspäätöstään vastaan estettiin lainvastaisesti. Toiminnasta aiheutui lisäksi kohtuuttomia kuluja.

Kuulemisvirheen lisäksi kantelijan mielestä apulaisverosihteeri ylitti toimivaltansa, kun hän oli vaatinut verotuksen oikaisulautakunnassa verotusten muuttamista. Verotusmenettelystä annetun lain mukaan vain veroasiamiehellä oli oikeus veronsaajan edustajana vaatia vahvistetun verotuksen muuttamista. Kantelijan käsityksen mukaan veronoikaisupäätökset tehtiin ilman toimivaltaa toimineen apulaisverosihteerin vaatimuksesta verotuksen oikaisulautakunnassa ajankohtana, jolloin kyseisten veroasioiden lausumisaika oli kesken. Tämä osoitti kantelijan mukaan sen, ettei verovirkailijalla ollut aikomustakaan lukea verovelvollisen vastinetta, vaan hän oli etukäteen päättänyt toimittaa verotuksen haluamallaan tavalla.

Kantelija arvosteli myös verotusperustetta. Hänen katsottiin asuneen X Oy:n omistamassa kiinteistössä. Tämä tieto ei pitänyt paikkaansa, vaan kiinteistössä asuivat kantelijan vanhemmat ja sisar. Kantelija omisti X Oy:n osakkeista 50 prosenttia. Koska hän ei kuitenkaan asunut kiinteistössä, häneltä ei voinut vaatia mitään vuokraa, saati sitten verottaa jostain fiktiivisestä edusta. Kantelijalle lähetetyssä selvityspyynnössä oli viitattu - - - hallinto-oikeuden päätökseen. Hän ei ymmärtänyt, miten tämä päätös, jossa käsiteltiin veroasioita verovuoteen 1999 asti, saattoi olla verovuosien 2003 ja 2004

veronoikaisupäätösten perusteena.

3 RATKAISU

3.1 Tapahtumat

--- hallinto-oikeus ratkaisi päätöksellään veroasiamiehen ja kantelijan valitukset kantelijan jälkiverotuksista verovuosilta 1997–1999 sekä säännönmukaisista verotuksista verovuosilta 2000 ja 2001. Hallinto-oikeuden päätöksessä todettiin muun ohella, että kantelijan näiden verovuosien tuloihin oli tullut lisätä hänen X Oy:n osakkuutensa perusteella peiteltyä osinkona saatu etu siitä, että yhtiön nimissä oli vuokrattu asunto kantelijan vanhempien sekä heidän lapsiensa vakituisesti asunnoksi. Asuntoedun arvona pidettiin käyvän vuokran ja perityn vuokran määrien erotuksia.

Korkeimman hallinto-oikeuden kirjaamosta 17.4.2008 puhelimitse saadun tiedon mukaan hallinto-oikeuden päätöksestä ei ole valitettu korkeimpaan hallinto-oikeuteen. Päätös on siten lainvoimainen.

--- vero toimisto lähetti kantelijalle 14.12.2006 selvityspyynnön, joka koski peiteltyä osingon lisäämistä hänen verovuosiensa 2003 ja 2004 tuloihin. Selvityksen mukaan kantelija oli asunut X Oy:n omistamassa kiinteistössä ja hän omisti 50 prosenttia yhtiön osakkeista. Selvityspyynnön mukaan peitelty osingon määrä tullaan lisäämään kantelijan veronalaisiin tuloihin. Tämän vuoksi hänelle varattiin tilaisuus antaa asiassa tarpeelliseksi katsomansa selvitys viimeistään 28.12.2006. Selvityksessä viitattiin --- hallinto-oikeuden päätökseen. Selvityspyynnössä ilmoitettiin, että selvityksen antamiseen liittyviin kysymyksiin vastataan ja yhteyshenkilöksi oli merkitty apulaisverosihteeri puhelinnumeroinen.

Apulaisverosihteeri, joka oli valmistellut veronoikaisupäätökset, ei ollut työpaikalla 18.12.2006–7.1.2007. Vero toimiston oheistamien veroasiakirjojen mukaan hän oli jättänyt ilmoituksen, jonka mukaan, verovuotta 2003 koskevan verovelvollisen vahingoksi tehtävän veronoikaisun määräaika päättyi 31.12.2006. Tämän vuoksi hän pyysi verosihteeriä huolehtimaan oikaisupäätöksen loppuun saattamisesta. Veroasiakirjojen mukaan kantelijan asiamies oli soittanut 28.12.2006 iltapäivällä ja pyytänyt selvitykselle lisää aikaa. Hänelle oli myönnetty lisää aikaa 2.1.2007 saakka. Myöhemmin lisää aikaa jatkettiin niin ikään asiamiehen pyynnöstä 8.1.2007 asti.

--- vero toimiston 29.12.2006 tehdyillä veronoikaisupäätöksillä verovelvollisen vahingoksi kantelijan verovuosien 2003 ja 2004 verotuksia muutettiin. Veronoikaisupäätöksiin oli kirjattu vaatimuskohta. Siinä selostettiin, että verovelvollinen oli asunut X Oy:n omistamassa kiinteistössä, mutta vuokraa ei ole maksettu eikä verotettu luontaisena. Kohdassa todettiin, että hallinto-oikeuden päätökseen viitaten verotetaan peiteltyä osinkona saatu etu. Päätöskohtana oli kirjattu, että verovirasto hyväksyy oikaisuvaatimuksen. Perusteluna oli verotusmenettelystä annetun lain 29 §.

--- hallinto-oikeuden kirjaamosta 21.4.2008 puhelimitse saadun tiedon mukaan verovuosien 2003 ja 2004 veronoikaisupäätöksistä ei ole valitettu hallinto-oikeuteen.

3.2 Oikeusohjeet

Verotusmenettelystä annetun lain 26 §:ssä (487/1998) säädettiin yleisistä periaatteista. Pykälän 1 momentin mukaan verotusmenettelyssä ja muissa verotukseen liittyvissä toimitissa veronsaajien ja verovelvollisen edut tulee ottaa huomioon tasapuolisesti.

Pykälän 3 momentin mukaan, jos verotusta toimitettaessa poiketaan olennaisesti verovelvollisen antamasta veroilmoituksesta, verovelvolliselle on varattava tilaisuus tulla asiassa kuulluksi. Jos viranomaisen muuttaa verotusta veronoikaisuun tai jälkiverotuksien verovelvollisen vahingoksi, verovelvolliselle on varattava tilaisuus tulla asiassa kuulluksi. Verovelvolliselle on tarvittaessa asetettava kohtuullinen määräaika vastineen tai muun selvityksen antamiseen. Pyydettyä verovelvolliselta vastinetta tai muuta selvitystä mahdollisuuksien mukaan on mainittava, mistä seikoista selvitystä erityisesti tulisi esittää.

Pykälää on muutettu lailla 1079/2005, jota sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2005 toimitettavassa verotuksessa.

Lain 26b §:n momentin mukaan päätös on perusteltava, jos siinä poiketaan veroilmoituksesta tai oikaisuvaatimuksesta tai jos verotusta muutetaan verovelvollisen vahingoksi.

Verotusmenettelystä annetun lain 29 §:ssä säädetään peitelystä osingosta. Pykälän 1 momentin mukaan peiteltyllä osingolla tarkoitetaan rahanarvoista etuutta, jonka osakeyhtiö antaa osakkaansa tai tämän omaisen hyväksi osakkuusaseman perusteella tavallisesta olennaisesti poikkeavan hinnoittelun johdosta tai vastikkeetta.

Lain 54 §:n mukaan verovirasto voi muuttaa verotusta siten kuin jäljempänä säädetään tai toimittaa verotuksen muutoksenhakuviranomaisen päätöksen perusteella uudelleen ottaen huomioon, mitä lain 6 luvussa säädetään.

Verotusmenettelystä annetun lain 56 §:ssä (477/1998) säädettiin verotuksen oikaisusta verovelvollisen vahingoksi. Pykälän 1 momentin mukaan, jos verovelvolliselle on laskuvirheen tai siihen verrattavan erehdyksen vuoksi, taikka sen johdosta, ettei asiaa ole joltakin osin tutkittu, taikka jos verotus perustuu sivulliselta saatuihin virheellisiin tai puutteellisiin tietoihin, jäänyt panematta säädetty vero tai osa siitä hänen sitä aiheuttamattaan, verotus on oikaistava, jollei asiaa ole valitukseen annetulla päätöksellä ratkaistu. Pykälän 2 momentin mukaan veronoikaisu verovelvollisen vahingoksi voidaan tehdä kahden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta lukien.

Pykälää on muutettu lailla (1079/2005), jota sovelletaan ensimmäisen kerran vuodelta 2005 toimitettavassa verotuksessa.

Verotusmenettelystä annetun lain 5 luvussa säädetään muutoksenhausta verotukseen. Lain 63 §:n 1 momentin mukaan muutosta verotukseen haetaan verotuksen oikaisulautakunnalta kirjallisella oikaisuvaatimuksella. Lain 64 §:n 1 momentin mukaan oikaisuvaatimus on tehtävä viiden vuoden kuluessa verovelvollisen verotuksen päättymistä seuraavan vuoden alusta.

3.3

Arviointi

3.3.1

Kuuleminen

- - - hallinto-oikeus oli 26.4.2006 antamallaan päätöksellä veroasiamiehen valituksesta vahvistanut,

että kantelijan verovuosien 1997–1999 tuloihin lisättiin X Oy:n osakkuuden perusteella saatua peiteltyä osinkoa. Samalla perusteella muutettiin verovuosien 2000 ja 2001 säännönmukaisia verotuksia. - - verotoimisto muutti 29.12.2006 tekemillään veronoikaisupäätöksillä verovelvollisen vahingoksi kantelijan verovuosien 2003 ja 2004 verotuksia hallinto-oikeuden päätökseen viitaten siten, että X Oy:n osakkuuden perusteella saatu etu verotettiin peiteltyä osinkona.

Kantelijalle oli lähetetty 14.12.2006 päivätty selvityspyyntö osoitteeseen, joka oli kantelijan verovuoden 2004 veroilmoituksen osoitetietona. Selvityspyynnössä viitattiin hallinto-oikeuden päätökseen ja todettiin, että asuntoetu X Oy:n omistamassa kiinteistössä tullaan lisäämään kantelijan tuloon peiteltyä osinkona. Hänelle varattiin tilaisuus antaa asiassa tarpeelliseksi katsomansa selvitys viimeistään 28.12.2006 mennessä. Yhteyshenkilöksi ilmoitettiin apulaisverosihteeri puhelinnumeroineen.

Saadun selvityksen mukaan apulaisverosihteeri, joka oli valmistellut veronoikaisupäätökset, ei ollut työpaikalla 18.12.2006–7.1.2007. Verovuotta 2003 koskevan veronoikaisupäätöksen määräaika päättyi 31.12.2006. Tämän vuoksi apulaisverosihteeri oli pyytänyt verosihteeriä huolehtimaan oikaisupäätösasian loppuun saattamisesta. Verotusasiakirjojen mukaan kantelijan asiamies soitti 28.12.2006 iltapäivällä verotoimistoon ja pyysi vastineelle lisää aikaa. Sitä myönnettiin ensin 2.1.2007 asti ja myöhemmin 8.1.2007 asti. Lykkäystä myöntäneet eivät tienneet, että verosihteeri hoiti oikaisuasiaa eikä verosihteeri puolestaan tiennyt, että vastineelle oli myönnetty lykkäystä. Näistä syistä oikaisupäätökset tehtiin ennen vastineen antamisajan päättymistä ja ilman, että verovelvollinen oli antanut vastinetta.

Oikeus tulla kuulluksi omassa asiassa on yksi perustuslain 21 §:ssä lausutuista hallinnon keskeisistä oikeusturvaperiaatteista, jotka edellytetään turvattavan lailla. Verotusmenettelystä annetun lain 26 §:n 3 momentin mukaan, jos veroviranomainen oikaisee verotusta verovelvollisten vahingoksi, verovelvolliselle on varattava tilaisuus tulla asiassa kuulluksi.

Oikeusturvan edistämisen lisäksi asianosaisen kuuleminen palvelee myös asian selvittämistä. Kuulemisen on katsottava korostavan asianosaisasemaan olennaisesti liittyvää yksilön vaikuttamismahdollisuutta. Niin ikään kuulemisvelvollisuus edistää viranomaistoiminnan tasapuolisuutta ja asioiden käsittelyn huolellisuutta.

Verotoimiston veronoikaisupäätöksillä kantelijan verovuosien 2003 ja 2004 tuloon lisättiin peiteltyä osinkona hänen X Oy:n osakkuusaseman perusteella saama asuntoetu siitä, että kantelija ja hänen omaisensa olivat asuneet yhtiön omistamassa kiinteistössä. Veronoikaisu perustui - - -hallinto-oikeuden päätökseen, jossa vahvistettiin kantelijan tuloon lisättäväksi peiteltyä osinkona tämä sama asuntoetu vuosien 1997–1999 jälkiverotuksissa ja verovuosien 2000 ja 2001 säännönmukaisissa verotuksissa. Tähän nähden kantelijaa oli kuultu peiteltyä osingon verotuksesta jo näiden vuosien jälkiverotusten toimittamisen yhteydessä ja muutoksenhakua käsiteltäessä verotuksen oikaisulautakunnassa ja hallinto-oikeudessa. Lisäksi hänellä oli käytettävissään verotusmenettelystä annetussa laissa säädetyt muutoksenhakukeinot, joilla hän olisi voinut saattaa myös verovuodelta 2003 toimitetun peiteltyä osingon verotuksen muutoksenhakuviranomaisten tutkittavaksi.

Jotta verovelvollinen voi asianmukaisesti tulla kuulluksi ja vaikuttaa häntä koskeviin verotusratkaisuihin, veroviranomaisen tulee huolehtia siitä, että selvityspyynnöissä yhteyshenkilöksi ilmoitetaan virkamies, joka on virkapaikalla hoitamassa virkatehtäviään tai virkamies, jolla on riittävä tieto asian käsittelyvaiheesta. Kantelijan kohdalla verotoimistossa ei ollut huolehdittu siitä, että hän voi tavoittaa asiaansa hoitavan virkamiehen. Menettelyn seurauksena asiassa tapahtui kuulemisvirhe. Koska kuitenkin tätä samaa asiaa oli käsitelty jo aikaisempien verovuosien yhteydessä, jolloin kantelija oli voinut esittää näkemyksensä verotusperusteesta, tyydyn kiinnittämään - - - veroviraston ja - - - veroviras-

ton huomiota edellä toteamiini seikkoihin asianosaisen kuulemisen asianmukaisesta toteuttamisesta.

3.3.2

Veronoikaisupäätöksen sisältö

Verotoimisto muutti kantelijan verotusta verotusmenettelystä annetun lain 54 ja 56 §:n nojalla veronoikaisuin verovelvollisen vahingoksi. Kysymys on viranomaisen toteaman virheen tai erehdyksen vuoksi tai sen johdosta, ettei asiaa ole tutkittu, viranomaisen omasta aloitteesta verovelvolliselle veronoikaisupäätöksellä määrättävä vero. Verotoimiston päätös oli kuitenkin kirjoitettu muotoon, jossa oli erikseen vaatimuskohta, johon oli kirjattu vaatimus peitellyn osingon verottamisesta, ja päätöskohdasta, jonka mukaan verovirasto hyväksyi oikaisuvaatimuksen. Päätöksen perusteluna oli verotusmenettelystä annetun lain 29 §:n säännös peittelystä osingosta.

Vaikka veronoikaisu verovelvollisen vahingoksi ei ole varsinaista oikaisuvaatimuksen käsittelyä eikä ollut tullut vireille oikaisuvaatimuksen perusteella, päätös kirjoitettiin sellaiseen muotoon, että se oli omiaan antamaan virheellisen käsityksen menettelyn perusteista. Päätökseen ei myöskään ollut merkitty menettelyn perusteena olleita verotusmenettelystä annetun lain oikeusohjeita, lain 54 ja 56 §:ää.

Verotusmenettelystä annetun lain 26b §:n 1 momentin mukaan päätös on perusteltava. Hallintolain 44 §:ssä säädetään päätöksen sisällöstä. Pykälän mukaan kirjallisesta päätöksestä on käytävä selvästi ilmi päätöksen tehnyt viranomainen ja päätöksen tekemisen ajankohta, päätöksen perustelut ja lopputulos sekä henkilö, jolta asianosainen voi tarvittaessa pyytää lisätietoja päätöksestä. Säännöksen perusteella päätöksen sisältöön kohdistuu sekä yksilöintivaatimus että selkeysvaatimus. Päätöksen tulee olla yksiselitteinen ja ymmärrettävästi kirjoitettu. Päätöksen muotoilulta voidaan puolestaan edellyttää asiallisuutta, selkeyttä ja ymmärrettävyyttä.

Edellä todetun johdosta kiinnitän - - - veroviraston ja - - - verotoimiston huomiota vastaisen varalle veropäätösten asianmukaiseen muotoiluun ja sisältöön. Korostan, että päätösten on oltava muodoltaan ja sisällöltään selkeitä, yksiselitteisiä ja ymmärrettäviä, jotta verovelvollinen voi päätöksistä ilmenevien täsmällisten oikeudellisten ja tosiasiallisten perusteiden nojalla arvioida viranomaisen toimintaa ja menettelyä sekä omaa muutoksenhakutarvettaan asiassa.

3.3.3

Peitellyn osingon verotusperusteet

Perustuslain 3 §:n 3 momentin mukaan tuomiovaltaa käyttävät riippumattomat tuomioistuimet, hallintoasioissa ylimpänä asteena korkein hallinto-oikeus. Eduskunnan oikeusasiamiehen tulee puolestaan perustuslain 109 §:n nojalla valvoa, että muun ohella tuomioistuimet ja muut viranomaiset sekä virkamiehet noudattavat lakia ja täyttävät velvollisuutensa.

Eduskunnan oikeusasiamies ei hänelle kuuluvan laillisuusvalvonnan puitteissa voi puuttua siihen, miten riippumaton hallintotuomioistuin käyttää sille lain mukaan kuuluvaa harkintavaltaa, kun tätä harkintavaltaa ei ole ylitetty. Oikeusasiamies ei myöskään voi muuttaa eikä kumota veroviranomaisten tai tuomioistuinten päätöksiä. Muutoksen saamiseksi niihin tulee ensisijaisesti käyttää verotusmenettelystä annetussa laissa säädettyjä muutoksenhakekeinoja.

Edellä todetuista perusteista, siltä osin kuin kantelukirjoituksessa arvosteltiin peitellyn osingon verotuksen perustetta, asia ei anna aiheutta enempää toimenpiteisiin.

4

TOIMENPITEET

Saatan edellä kohdissa 3.3.1 ja 3.3.2 esittämäni käsitykset tapahtuneista menettelyvirheistä ja puutteista - - - veroviraston ja - - - verotoimiston tietoon. Tässä tarkoituksessa lähetän niille jäljennökset tästä päätöksestäni.